Die tätige Reue im Reichssteuerstrafrecht

(§ 410 RAbgO)

DISSERTATION

zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechte
der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der Hansischen Universität zu Hamburg

vorgelegt von

WERNER SUSAT
aus Marienwerder (Westpr.)

Hamburg 1938

Gutachter: Professor Dr. Sieverts

Mitgutachter: Dozent Dr. Ipsen

Tag der mündlichen Prüfung: 30. Juni 1938

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Druck: A. Preilipper, Hamburg 11, Admiralitätstr. 16 / Fernruf 36 50 89

Inhalt

Seite

Einleitung und Terminologie 7

Allgemeiner Teil:

A. Gesetzliche Grundlagen 9
I. Die Versuchsreue als allgemeines Prinzip im Strafrecht 9
II. Die Tatreue 9
1. Als Einzelerscheinung im StGB und in den Nebengesetzen .. 9
2. Als ausgebreitete Erscheinung im Steuerstrafrecht 10

B. Wesensbestandteile 11
I. Willensumkehr 11
II. Erfolgsvermeidung 12

C. Rechtfertigung der strafbefreienden Wirkung 14
I. Betonung des Zwecks des Straferlasses durch die rechtspolitischen Theorien 14
1. Kriminalpolitische Theorie 15
2. Finanzpolitische Theorie 16
II. Betonung des Grundes des Straferlasses durch die sogen. Rechtstheorien 18
III. Straferlaß und Tatbestand 20

D. Ergebnisse für das Reichssteuerstrafrecht 22

Besonderer Teil:

A. Anwendungsgebiet des § 410 Abs. 1 RAbgO 22
I. Verbrechensarten 23
II. Verbrechensformen 23
1. Vollendung und Versuch 25
2. Täterschaft und Teilnahme 25

B. Inhalt des § 410 Abs. 1 RAbgO 25
I. Objektiver Tatbestand 25
1. Positive Tatbestandsmerkmale 25
a) Berichtigung unrichtiger, Ergänzung unvollständiger und Nachholung unterlassener Angaben 25
aa) Verfasser 26
bb) Empfangsstelle 27
cc) Beschaffenheit 28
b) Nachzahlung verkürzter Steuern 29
aa) Zahlungsperson 29
bb) Zeit und Art der Entrichtung 30
2. Negative Tatbestandsmerkmale 31
a) Nichterstattung einer Anzeige 31
aa) Allgemeine Begriffsbestimmung 32
bb) Absender und Adressat 33

Seite

b) Nichteinleitung einer Untersuchung 33
aa) Allgemeine Begriffsbestimmung 33
bb) Zeitpunkt der Einleitung 34
II. Subjektiver Tatbestand 35
1. Positive Tatbestandsmerkmale fehlen 35
2. Negatives Tatbestandsmerkmal: Berichtigungsmotiv darf nicht eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung sein 36
a) Allgemeines 36
b) Beispiele 37

C. Wirkung des § 410 Abs. 1 RAbgO 38

D. Das Verhältnis zwischen § 410 Abs. 1 RAbgO und § 46 StGB 39
I. Steuerstrafrecht und allgemeines Strafrecht 36
II. Der beendete Versuch 40
III. Der unbeendete Versuch 41

E. Die entsprechende Anwendung des § 410 Abs. 1 RAbgO 42

F. Der Sonderfall des § 410 Abs. 2 RAbgO 43

Literaturverzeichnis 45

§ 410 RAbgO lautet:

„Wer in den Fällen der §§ 396, 402, 407 bis 409, bevor er angezeigt oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet ist (§ 441 Abs. 2), unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Steuerbehörde, ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt zu sein, berichtigt oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, bleibt insoweit straffrei. Sind in den Fällen der §§ 396, 407 Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile gewährt oder belassen, so tritt die Straffreiheit nur ein, wenn der Täter die Summe, die er schuldet, nach ihrer Festsetzung innerhalb der ihm bestimmten Frist entrichtet; das gleiche gilt im Falle des § 402.

Wird die im § 117 vorgeschriebene Anzeige rechtzeitig und ordnungsmäßig erstattet, so werden diejenigen, welche die dort bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben haben, dieserhalb nicht strafrechtlich verfolgt, es sei denn, daß vorher gegen sie Strafanzeige erstattet oder eine Untersuchung eingeleitet worden ist."

§ 46 StGB lautet:

„Der Versuch als solcher bleibt straflos, wenn der Täter

1. die Ausführung der beabsichtigten Handlung aufgegeben hat, ohne daß er an dieser Ausführung durch Umstände gehindert worden ist, welche von seinem Willen unabhängig waren, oder
2. zu einer Zeit, zu welcher die Handlung noch nicht entdeckt war, den Eintritt des zur Vollendung des Verbrechens oder Vergehens gehörigen Erfolges durch eigene Tätigkeit abgewendet hat."

Einleitung und Terminologie.

Die vorliegende Arbeit hat sich zur Aufgabe gestellt, daß Phänomen der tätigen Reue im Reichssteuerstrafrecht zu erklären und die Vorschrift des § 410 n.F. (374 a.F.) RAbgO den gefundenen Ergebnissen gemäß auszulegen. Die Einteilung in einen allgemeinen und in einen besonderen Teil ergibt sich damit von selbst.

Unter tätiger Reue[1] versteht man ein bestimmtes, den Verbrechenserfolg bekämpfendes Verhalten des Straffälligen, das von der Rechtsordnung mit Straffreiheit oder Strafermäßigung belohnt wird[2]. Da die Anforderungen an das von dem Straffreiheitsbewerber zu betätigende Verhalten je nach dem Stadium der Verbrechensvollendung verschieden sein müssen, kann man mehrere Erscheinungsformen der tätigen Reue feststellen[3]. Den beiden Hauptformen des Verbrechens, dem Versuch und der Vollendung, entsprechen die Formen der tätigen Reue nach versuchtem und nach vollendetem Verbrechen (Versuchs- und Tatreue[4]). Im Schrifttum finden sich auch an Stelle dessen häufig die Ausdrücke Rücktritt vom versuchten[5] und Rücktritt vom vollendeten Verbrechen[6]. Bleibt man der Tatsache eingedenk, daß diese Begriffe nur Formen der Gesamterscheinung der tätigen Reue bezeichnen, so können sie unbedenklich weiter verwendet werden. Die hier vertretene einheitliche Betrachtungsweise sämtlicher Formen strafbefreienden Verhaltens entzieht dem leidigen terminologischen Streit den Boden.

---

[1] Obwohl der Ausdruck mißverständlich ist, hat er sich allgemein eingebürgert und auch im Gesetz selbst Fuß gefaßt. Vgl. § 10 des Gesetzes gegen Verrat der Deutschen Volkswirtschaft vom 12. 6. 1933, RGBl., S. 360, und § 22 DVO vom 28. 6. 1933, RGBl., S. 413. Die tätige Reue i. S. des Gesetzes umfaßt Versuch und Vollendung, wie sich aus der Verweisung auf § 410 RAbgO ergibt.

[2] Köhler, S. 646, spricht hier von tätiger Reue i. w. S., die sich in den Rücktritt vom Versuch und die tätige Reue nach vollendetem Verbrechen aufspaltet. Ähnlich Liszt-Schmidt, S. 439; L. Spohr, S. 6 f.

[3] L. Spohr, S. 7, spricht noch von verschiedenen Arten der tätigen Reue.

[4] Die Wortbildungen Versuchs- und Tatreue stammen von Seuffert. Vgl. L. Spohr, S. 8.

[5] Einige wenden den Ausdruck Rücktritt vom Versuch auf alle Fälle des Versuchs an, andere wieder nur auf den Fall des unbeendeten Versuchs.

[6] Gerland, S. 185, spricht bei allen Formen strafbefreienden Verhaltens von Rücktritt. Bei materiell vollendeten Delikten ist ein Rücktritt allerdings undenkbar. Hier kann man höchstens von Wiedergutmachung sprechen.

Allgemeiner Teil.

A. Gesetzliche Grundlagen.

I. Die Versuchsreue als allgemeines Prinzip im Strafrecht.

Das geltende Reichsstrafgesetzbuch enthält in seinem § 46 eine generelle Bestimmung über die straftilgende Wirkung des Rücktritts vom Versuch. Beim unbeendeten Versuch[1], wenn der Täter also seine Ausführungshandlung für noch nicht abgeschlossen hält, genügt als strafbefreiendes Verhalten bloßes Untätigbleiben, sofern es auf freier Willensentschließung beruht (§ 46 Ziffer 1 StGB). Dagegen muß in den Fällen des beendeten Versuchs, in denen der Täter alles zur Herbeiführung des Erfolges Erforderliche getan zu haben glaubt, die Rechtsgutsverletzung durch eigene Tätigkeit freiwillig abgewendet werden (§ 46 Ziffer 2 StGB). Als Bestandteil des Allgemeinen Teils des StGB gilt § 46 auch für die strafrechtlichen Nebengesetze. Für den Bereich des Reichssteuerstrafrechts ist die Vorschrift des § 410 RAbgO danebengetreten[2], die allerdings nur ein auf das Fundamentaldelikt des Steuerstrafrechts (die Steuerhinterziehung) beschränktes Geltungsgebiet aufweist[3].

II. Die Tatreue.

1. Als Einzelerscheinung im StGB und in den Nebengesetzen.

Im Reichsstrafgesetzbuch hat sich das Prinzip der tätigen Reue nur vereinzelt, nämlich bei der strafbaren Verabredung von Verbrechen (§§ 49b Abs. 3, 82 Abs. 3, 92 Abs. 3 StGB), den Eidesdelikten (§§ 158, 163 Abs. 2 StGB), dem Zweikampf (§ 204 StGB) und der Brandstiftung (§ 310 StGB) durchsetzen können[4].

---

[1] Über die Einteilung in unbeendeten und beendeten Versuch vgl. die einschlägige Literatur: Frank, § 43 Anm. IV; Lobe, § 43 Anm. 12; Liszt-Schmidt, S. 307; Mezger, S. 399, u. a. Wann ein Versuch als beendet anzusehen ist, ist bestritten. Wer der objektiven Versuchslehre huldigt, muß auch die Abgrenzung zwischen beendetem und unbeendetem Versuch nach objektiven Merkmalen vornehmen. Vgl. Lobe, § 46 Anm. 1. Dem Text ist die vom RG befolgte subjektive Versuchslehre zugrunde gelegt.

[2] Vgl. unten Besonderer Teil, Abschnitt D.

[3] Vgl. unten Besonderer Teil, Abschnitt A, II, 1.

[4] Der Entwurf von 1927 hat in § 237 bei den meisten gemeingefährlichen Verbrechen tätige Reue zugelassen, ferner bei einer Reihe von strafbaren Vorbereitungshandlungen. Vgl. Knott, S. 81 f.; L. Spohr, S. 108 f.

Von anderen strafrechtlichen Gesetzen enthalten das Militärstrafgesetzbuch in den §§ 61, 75, 88, 105, 109 und das Gesetz über den Verkehr mit Kraftfahrzeugen vom 9. 5. 1909 in § 22 Abs. 1 Satz 2 Bestimmungen über tätige Reue[5]. Für die vereinzelte Anerkennung läßt sich ein System nicht erkennen[6]. Dem Gesetzgeber ist der Vorwurf der Willkür daher nicht erspart geblieben[7].

2. Als ausgebreitete Erscheinung im Steuerstrafrecht.

Ein anderes Gesicht bietet die Steuerstrafgesetzgebung. Schon in einer Reihe älterer Reichsfinanzgesetze finden sich Bestimmungen über tätige Reue[8]. Zum Beispiel im Erbschaftssteuergesetz vom 3. 6. 1906 (§ 50 Abs. 2), Zuwachssteuergesetz vom 14. 2. 1911 (§ 50 Abs. 3), Besitzsteuergesetz vom 3. 7. 1913 (§ 79), Wehrbeitragsgesetz vom 3. 7. 1913 (§ 59), Kriegssteuergesetz vom 21. 6. 1916 (§ 35), Steuerfluchtgesetz vom 26. 7. 1918 (§ 25), Kriegsabgabegesetz vom 10. 9. 1919 (§ 29)[9].

Sachlich ist hier meist zur Erlangung der Straffreiheit erforderlich, daß die von dem Täter gemachten unrichtigen oder unvollständigen Angaben bei der Steuerbehörde berichtigt oder ergänzt werden, bevor eine Anzeige erstattet oder eine Untersuchung eingeleitet ist, und daß ferner die gefährdete Steuer nachentrichtet wird. Besondere Anforderungen an die subjektive Seite stellt nur § 50 Abs. 2 des Erbschaftssteuergesetzes, der eine Berichtigung aus freien Stücken verlangt. Im übrigen wird Freiwilligkeit des strafbefreienden Verhaltens nicht gefordert.

Die Reichsabgabenordnung enthält in ihrem das Steuerstrafrecht und das Steuerstrafverfahren regelnden dritten Teil[10] die heute geltende Reuenorm (§ 410 n. F., § 374 a. F.). Diese Vorschrift ist nicht mehr lediglich singulären Charakters, sondern gilt für das gesamte Reichssteuerstrafrecht[11]. Sie umfaßt neben drei weniger wichtigen Tatbeständen die beiden Haupttatbestände des Steuerstrafrechts, die Steuerhinterziehung und die Steuergefährdung, und ist somit von erheblicher praktischer Bedeutung. Inhaltlich läßt sie es bei den sach-

---

[5] Außerdem folgende außer Kraft getretene Gesetzesvorschriften: § 5 Abs. 2 des Gesetzes gegen den Verrat militärischer Geheimnisse vom 3. 6. 1914; § 13 der BundesratsVO vom 22. 4. 1915; § 1 Abs. 3 des Gesetzes zum Schutz der Republik vom 25. 3. 1930.

[6] Die alleinige Erklärung dafür bietet die Rechtsgeschichte. Vgl. L. Spohr, S. 99 Anm. 1.

[7] Für den Bereich des StGB vor allem Schoetensack, S. 458 f.; vgl. auch L. Spohr, S. 99. Allgemein Liszt-Schmidt, S. 439.

[8] Vgl. auch die Reuebestimmungen in den Landessteuergesetzen. Z. B. § 66 Abs. 3 des Pr. Einkommensteuergesetzes vom 24. 6. 1891; § 43 des Pr. Ergänzungssteuergesetzes vom 24. 6. 1891; § 79 des Pr. Kommunalabgabengesetzes vom 14. 7. 1893; § 69 Abs. 2 des Sächs. Einkommensteuergesetzes vom 24. 7. 1900.

[9] Nur die bedeutsamsten Vorschriften sind herausgegriffen.

[10] Die älteren Gesetze sind in ihren strafrechtlichen Teilen spätestens durch § 451 a. F. RAbgO außer Geltung gesetzt worden.

[11] Die angeführten älteren Gesetze ließen tätige Reue nur zu bei versuchter oder vollendeter vorsätzlicher Verkürzung von Steuern der durch das betreffende Gesetz eingeführten Steuerart.

lichen Anforderungen der früheren Steuergesetze im wesentlichen bewenden. Auf der subjektiven Seite wird als Neuerung eingeführt, daß der Straffreiheitsbewerber zu seinem Verhalten nicht durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt sein darf.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß im geltenden Reichsstrafrecht die Versuchsreue allgemein, die Tatreue dagegen nur vereinzelt und systemlos zur Anerkennung gekommen ist. Lediglich im Reichssteuerstrafrecht hat die Tatreue eine systematische Regelung erfahren und eine breitere gesetzliche Grundlage erhalten.

B. Wesensbestandteile.

Das Institut der tätigen Reue wird in der Strafrechtssystematik unter den Strafaufhebungsgründen abgehandelt[1]. Zu dem Komplex der Strafaufhebungsgründe gehören neben der tätigen Reue vor allem die Begnadigung und die Verjährung[2].

Die Beseitigung der Straffolgen beruht bei der Begnadigung auf einer Verfügung der strafberechtigten Staatsgewalt, bei der Verjährung auf bloßem Zeitablauf und bei der tätigen Reue auf einem bestimmten nachträglichen Wohlverhalten des Übeltäters[3]. Aus den gesetzlichen Grundlagen der tätigen Reue können zwei Elemente abgeleitet werden:

1. Der ursprüngliche, auf die Herbeiführung des Deliktserfolges gerichtete verbrecherische Wille muß aufgegeben und an seine Stelle ein neuer auf die Vermeidung des Deliktserfolges zielender, rechtsförderlicher Wille getreten sein (Willensumkehr).

2. Es darf nicht bei dem bloßen wohlmeinenden Bestreben geblieben sein, sondern die Vermeidung des Verbrechenserfolges muß tatsächlich erreicht sein (Erfolgsvermeidung[4]).

Da die tätige Reue eine Art Negation des Verbrechens ist, stehen wie beim Verbrechen Wille und Erfolg im Mittelpunkt der Betrachtung.

I. Willensumkehr.

Das Erfordernis der Bildung eines gegensätzlichen, auf die Abwendung der Rechtsgüterbeeinträchtigung gerichteten Willens liegt allen Reuebestimmungen zugrunde, ohne besonders betont zu sein. Eine unabsichtlich oder gar in einem Moment der Zurechnungsunfähigkeit herbeigeführte Erfolgsabwendung kann daher niemals strafbefreiend wirken. Die moderne Auffassung begnügt sich aber nicht

---

[1] „Strafaufhebungsgründe sind solche nach Begehung der Straftat eintretende Umstände, die den bereits entstandenen Strafanspruch vernichten. Darin liegt ihr Unterschied zu den Strafausschließungsgründen, die das Entstehen eines Strafanspruchs hindern." Liszt-Schmidt, S. 437.

[2] Vgl. Köhler, S. 644 f.; Liszt-Schmidt, S. 437 f.

[3] Vgl. L. Spohr, S. 2.

[4] Treffend schon Schröter, S. 128: „Doch kann die Rückkehr des Willens zum Rechtsgebot ... die Eigenschaft einer Rechtsverletzung von einer in böser Absicht unternommenen Tat nur insofern hinwegnehmen, inwiefern diese innere Veränderung eine ihr entsprechende äußere Veränderung der Tätigkeit hervorbringt."

allein mit der Willensumkehr als solcher, sondern stellt darüber hinaus auf die Motive ab, die den Täter zur Umkehr bestimmt haben. Nur solche Motive läßt man gelten, die dem Täter eine freie Willensentschließung belassen[5]. Kein zwangsläufig motiviertes Verhalten kann als tätige Reue gewertet werden[6]. Denn es ist wahrlich kein Verdienst des auf der Leiter stehenden Einbrechers, die Ausführung des beabsichtigten Einbruchs aufzugeben, wenn er merkt, daß man ihn beobachtet, und auch kein Verdienst des Steuerschwindlers, die falsche Steuererklärung beim Finanzamt zu berichtigen, wenn er weiß, daß die behördlichen Ermittlungen in Kürze zur Aufdeckung der Zuwiderhandlung führen müssen. Freiwilligkeit der Berichtigung wird daher heute allgemein als notwendiger Bestandteil der tätigen Reue de lege ferenda gefordert[7].

Die lex lata hat sich leider nur unvollkommen zu diesem Grundsatz bekannt, indem sie überwiegend nur Vermutungen für die Unfreiwilligkeit aufgestellt hat[8]. Bezüglich des § 46 StGB hat sich die h. M. allerdings dahin entschieden, daß das Gesetz trotz der negativen und objektivierten Fassung des subjektiven Tatbestandes Freiwilligkeit erfordern wollte[9].

Wann in den Fällen des Rücktritts vom Versuch Freiwilligkeit vorliegt, wird durch die Franksche Formel treffend zum Ausdruck gebracht[10]: „Freiwillig ist der Rücktritt nur bei einem autonomen, selbstgesetzten Motiv, wenn m. a. W. der Täter sich sagt: Ich will nicht zum Ziele kommen, selbst wenn ich es könnte. In allen anderen Fällen ist der Rücktritt unfreiwillig, namentlich dann, wenn der Täter sich sagt: Ich kann nicht zum Ziele kommen, selbst wenn ich es wollte."

Da diese Leitsätze nur den Rücktritt vom Versuch im Gesamtrahmen der tätigen Reue betreffen, ist es erforderlich, entsprechende Formeln für den Bereich der Tatreue aufzustellen. Hier handelt der Täter freiwillig, wenn er sich sagt: Ich will den Erfolg abwenden (beseitigen), selbst wenn ich es nicht brauchte; unfreiwillig aber dann, wenn er sich sagt: Ich muß den Erfolg abwenden (beseitigen), selbst wenn ich es nicht möchte.

II. Erfolgsvermeidung.

Da die freie Umkehr des Willens zu der Verhütung des Erfolges geführt haben muß, ist der zweite noch wichtigere Wesensbestandteil der tätigen Reue die Erfolgsvermeidung.

---

[5] Das Motiv braucht daher nicht stets sittliche Reue über die begangene Tat zu sein. So h. M. Im übrigen ist Freiwilligkeit im Sinne des täglichen Sprachgebrauchs zu verstehen, da es vom Standpunkt der Psychologie problematisch ist, ob man überhaupt von einem frei bestimmten Willen sprechen kann.

[6] Vgl. L. Spohr, S. 50.

[7] Schoetensack, S. 464; Köhler, S. 646; L. Spohr, S. 50 f (58).

[8] Z. B. wird die Unfreiwilligkeit dann vermutet, wenn der Straffreiheitsbewerber angezeigt oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet ist. Vgl. §§ 158, 163 Abs. 2 StGB, 410 RAbgO.

[9] Gerland, S. 183; Liszt-Schmidt, S. 315; Lobe, § 46 Anm. 3; Mezger, S. 403 f., und vor allem das RG. A. M. für § 46 Ziffer 2 StGB Frank, M. E. Mayer, S. 370.

[10] Frank, § 46 Anm. II.

Wir haben gesehen, daß die tätige Reue ein verschiedenes Gesicht hat, je nachdem, in welchem Zeitpunkt die Rückkehr des Täters zum Rechtsgebot einsetzt. Beim unbeendeten Versuch genügt für die Erfolgsvermeidung bloßes Untätigbleiben, da eine Ursachenreihe, die ohne weitere Mitwirkung des Schuldigen abläuft und zum Erfolge führt, noch nicht in Gang gebracht ist. Beim beendeten Versuch wie bei allen formell vollendeten Verbrechen[11] ist eine Abwendung des in der Zukunft liegenden eigentlichen Deliktserfolges erforderlich. Bei materiell vollendeten Delikten schließlich, bei denen die Rechtsgutsverletzung in den Zeitpunkt der Vollendung fällt, muß der Erfolg wieder beseitigt werden. Im letzten Fall kann gar nicht mehr das Eintreten, sondern höchstens das Bestehenbleiben des Deliktserfolges vermieden werden.

Schoetensack[12], der Tatreue nur nach formell vollendetem Verbrechen für möglich hält, übersieht die einschlägigen Bestimmungen des Militärstrafgesetzbuchs und der Steuergesetze. Daß der Meineid ein nur formell vollendetes Verbrechen sein soll, ist Schoetensack schon zu bestreiten[13]. Ganz sicher fallen aber z. B. bei der Verletzung einer militärischen Dienstpflicht aus Feigheit (§ 87 MStGB) oder der Steuerhinterziehung (§ 397 RAbgO) Vollendungszeitpunkt und Rechtsgutsverletzung zusammen, so daß sich beide als materiell vollendete Delikte kennzeichnen. Trotzdem läßt der Gesetzgeber in beiden Fällen tätige Reue durch Beseitigung des Deliktserfolges (Wiedergutmachung) zu. Gemäß § 88 MStGB kann von der Bestrafung des Feiglings dann abgesehen werden, wenn dieser nach der Tat hervorragende Beweise von Mut abgelegt hat, und nach § 410 RAbgO wird der Täter dann straffrei, wenn er die falsche Steuererklärung beim Finanzamt berichtigt und die hinterzogene Steuer nachentrichtet hat.

Erfolgsvermeidung läßt sich daher als ein Verhalten charakterisieren, das für den Nichteintritt, die Abwendung oder die Beseitigung des Deliktserfolges ursächlich geworden ist.

Eine Erfolgsvermeidung durch dritte Personen, die nicht durch den Straffälligen veranlaßt ist, kann grundsätzlich keinen Wegfall der Strafe bewirken. Ebenso reicht aber auch nicht das ernsthafte Bemühen nach Erfolgsvermeidung alleine aus[14]. Der Täter kann alles bestens in die Wege geleitet haben, er wird doch nicht straffrei, wenn die angebahnte Erfolgsabwendung wegen des Versagens seiner selbst

---

[11] Bei diesen fallen Verbrechensvollendung und Rechtsgutsverletzung nicht zusammen, sondern der Vollendungszeitpunkt ist in das materielle Versuchsstadium vorverlegt. Vgl. hierzu die Ausführungen von Binding, S. 8 f., über die verschiedenartige Architektur der Tatbestände.

[12] A. a. O., S. 437.

[13] Vgl. L. Spohr, S. 172.

[14] Auch nicht de lege ferenda vom Standpunkt eines Willensstrafrechts aus. Der eingetretene Erfolg wiegt zu schwer. Ebenso Freisler, Akademiedenkschrift, S. 75. Freisler schlägt a. a. O. vor, das nach bestem Willen betätigte Bemühen dann genügen zu lassen, wenn der Erfolg zwar nicht durch den Täter, aber aus anderen Gründen abgewendet wird.

oder seines Beauftragten nicht zum Ziele führt[15]. Für die Anrechnung eines „Verschuldens" oder „Nichtverschuldens" ist kein Raum mehr[16].

C. Rechtfertigung der strafbefreienden Wirkung.

Nach der hier entwickelten Auffassung sind Versuchs- und Tatreue nur Erscheinungsformen des Gesamtphänomens der tätigen Reue. Der von einem Teil der Wissenschaft zwischen beiden gezogene scharfe Trennungsstrich ist zu beseitigen, da eine nähere Betrachtung einheitliche Gründe für den Straferlaß ergibt.

I. Betonung des Zwecks des Straferlasses durch die rechtspolitischen Theorien.

1. Kriminalpolitische Theorie.

Die neuere Lehre rechtfertigt den Strafwegfall unter Leugnung aller rechtsdogmatischen Gründe lediglich mit kriminalpolitischen Erwägungen[1]. Die Verheißung von Straffreiheit soll demjenigen, der schon den Weg des Verbrechens beschritten hat, einen Anreiz zur Umkehr bieten („ihm eine goldene Brücke zum Rückzug bauen"), um die vom Strafgesetz zu verhütende Rechtsgutsverletzung jeweils noch in letzter Stunde erfolgreich abzuwenden[2]. Die tätige Reue ist m. a. W. als ein im Dienste der Verbrechensbekämpfung stehendes Institut gedacht[3].

Gegen die kriminalpolitische Theorie läßt sich zweierlei einwenden.

Erstens stellt sie zu einseitig auf den Zweck des Straferlasses ab, ohne nach einem Grund zu suchen. Da der in der Volksgemeinschaft lebende Sühnegedanke den Staat zum Strafausspruch nicht nur berechtigt, sondern geradezu verpflichtet[4], muß vor der (rechtspolitischen) Frage der Notwendigkeit die (rechtstheoretische) Frage der Erlaubtheit des Straferlasses geprüft und bejaht werden. Erst wenn man festgestellt hat, daß es überhaupt rechtlich gestattet ist, ein bestimmtes rechtsförderliches Verhalten mit Straferlaß zu belohnen, kann man daran gehen, durch gesetzliches Versprechen von Straffreiheit die Schaffung möglichst vieler Fälle eines solchen Wohlverhaltens zu begünstigen. Wenn die Grundsätze des Strafrechts eine Bestrafung des Täters erheischen, kann dieser prinzipiell auch nicht aus sogen. kriminalpolitischen Erwägungen straflos gestellt werden[5]. Kann dem

---

[15] Vgl. RG 58, 84.

[16] RG 59, 118; 61, 11.

[1] Begründer der sogen. kriminalpolitischen Theorie ist Feuerbach. Sie wird heute von den meisten vertreten, z. B. von Gerland, S. 181; Köhler, S. 467; Liszt-Schmidt, S. 315; Lobe, § 46 Anm. 1; Mezger, S. 403. Ausführliche Darstellungen bei Görner, S. 29 f.; Hohmann, S. 22 f.; Stilke, S. 6 f.

[2] RG 57, 314.

[3] Görner, S. 31.

[4] Gerland, S. 8, 9, betont besonders die staatliche Strafpflicht.

Täter allerdings die Strafe aus Rechtsgründen erlassen werden, dann werden zweckbestimmte Erwägungen häufig den Anstoß zu einer gesetzlichen Proklamierung der Straffreiheit geben. Mit ihrer einseitigen Betonung des Zweckes überspringt die kriminalpolitische Theorie m. E. ein notwendiges Bindeglied und gibt daher in ihrer gegenwärtigen Ausgestaltung mehr ein Programm für den Kampf gegen Rechtsgutsverletzungen als eine Begründung des Strafwegfalls ab.

Zweitens ist das rechtspolitische Wirkungsfeld der Straferlaßnorm kleiner als den Kriminalpolitikern im allgemeinen vorschwebt. Nur in wenigen Fällen erhebt sich die Straffreiheitsbestimmung wirklich als mahnendes Zeichen vor dem Täter, um ihm den rechten Weg zu weisen. In der Regel wird dieser Anstoß von außen immer dann fehlen, wenn der Täter nicht mit den einschlägigen Gesetzesstellen vertraut ist, also sehr häufig[6]. Tritt der Täter trotzdem zurück, so geschieht dies nicht in dem Bewußtsein, sondern nur in der Hoffnung, straflos zu bleiben. Im allgemeinen wird also nicht der im Gesetz verankerte Strafaufhebungsgrund den Täter zur Rückkehr zum Rechstgebot bewegen, sondern die Erwartung, der Gesetzgeber werde sein Gesamtverhalten noch nicht für strafwürdig halten. Daß ein kluger Gesetzgeber, sofern nicht zwingende Rechtsgründe dagegen sprechen, den Täter nicht enttäuschen darf, ist richtig und ein Hinwirken auf die gesetzliche Anerkennung eines rechtlich gebotenen Straferlasses Aufgabe der Kriminalpolitik. Was die Verhinderung einer nachträglichen Enttäuschung aber noch mit dem Anreiz zur Umkehr zu tun hat, wie verschiedene im Verfolg ihrer kriminalpolitischen Rechtfertigung meinen[7], ist mir unklar. Den Täter hat doch nur eine unbestimmte Hoffnung auf Straffreiheit geleitet, die ihn auch dann zur Erfolgsabwendung veranlaßt hätte, wenn er später nicht freigesprochen, sondern verurteilt wäre[8]. Dem inneren Vertrauen auf eine positive Bewertung seines Gesamtverhaltens durch den Gesetzgeber also, nicht dem äußeren Hinweis durch den Gesetzesparagraphen, ist die Vermeidung einer Rechtsgutsverletzung zu verdanken[9].

2. Finanzpolitische Theorie.

Nach allgemeiner Meinung tritt in § 40 RAbgO neben den kriminalpolitischen der finanzpolitische Zweck. Mehrere Entscheidungen

---

[5] Anders z. B. in Fällen des Staatsnotstands, wenn etwa außenpolitische Rücksichten im Einzelfall zu einem Strafverzicht nötigen.

[6] Die spöttische Bemerkung M. E. Mayers (S. 370 Anm. 7), nicht alle Verbrecher seien Juristen, birgt einen wahren Kern. Vgl. auch Freisler, Kommissionsbericht, S. 37, der das von den Kriminalpolitikern vorgebrachte Argument, man müsse einen Anreiz zur tätigen Reue schaffen, als reichlich theoretisch und lebensfern ablehnt.

[7] L. Spohr, S. 6; Görner, S. 32.

[8] Die kriminalpolitische Wirkung besteht doch höchstens für zweite und folgende Verbrechen.

[9] Schoetensack, S. 69 der Akademiedenkschr.; L. Spohr, S. 3 f.; Hohmann, S. 23, ziehen kriminalpolitische Erwägungen als Teilbegründung oder ergänzend heran.

des RG[10] enthalten in wörtlicher Übereinstimmung folgenden Satz: „In § 410 tritt das Bestreben deutlich zutage, dem Steuersünder zum Vorteil der Reichskasse weitergehend als nach allgemeinem Strafrecht möglich Straffreiheit zuzusichern." Oder an anderer Stelle[11]: „Der Zweck des Gesetzes ist, dadurch, daß dem reuigen Steuerpflichtigen gegenüber Nachsicht geübt wird, dem Staat bisher verheimlichte Steuerquellen zu erschließen." In Übereinstimmung mit diesen Urteilssätzen verweist auch das Schrifttum überwiegend auf fiskalische Interessen, die den Gesetzgeber zur Aufnahme der Reuebestimmung bewogen haben[12].

Auch hier ist wieder Grund und Zweck des Straferlasses auseinander zu halten. Der Grund kann nur in den allgemeinen Prinzipien des Strafrechts liegen. Der Zweck weist jedoch wirklich in die angegebene Richtung. Das Inaussichtstellen von Straffreiheit soll den Steuertäter zur Berichtigung seiner falschen Steuererklärungen usw. veranlassen, dem Staat verheimlichte Steuerquellen erschließen und dadurch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung wiederherstellen[13]. Dieses Ziel, das sich im letzten Grunde von dem der Abwendung von Rechtsgüterbeeinträchtigungen im allgemeinen Strafrecht nicht unterscheidet[14], kann leichter als sonst im Strafrecht erreicht werden, da ein großer Teil der Steuerpflichtigen mit Rechtsanwälten oder Steuerberatern in Verbindung steht, die ihnen den durch § 410 RAbgO vorgezeichneten Weg weisen können.

II. Betonung des Grundes des Straferlasses durch die sogen. Rechtstheorien.

Die eigentlichen Gründe für den Strafwegfall sind rein rechtsdogmatischer Natur.

Durch die Betätigung des nachträglichen Wohlverhaltens wird allerdings nicht der Deliktscharakter der begangenen Straftat ausgeschlossen, was die sogen. älteren Rechtstheorien für den Rücktritt vom Versuch behaupten. Diese Theorien begründen ihre Annahme eines Deliktsausschließungsgrundes verschieden, je nachdem, ob sie ein Fehlen der Schuld[15] oder einen Mangel der Rechtswidrigkeit[16] für vorliegend halten. Die durch die älteren Rechtstheorien vertretene Auffassung, daß der begangene Versuch seiner Verbrechensnatur nach-

---

[10] RG 61, 117; 57, 314; JW 1933, 337.

[11] RG 70, 351.

[12] Liszt-Schmidt, S. 439; L. Spohr, S. 100; Bengs, JW 1937, 1611.

[13] Vgl. auch Bengs, JW 1937, 1611.

[14] Die finanzpolitische Theorie ist daher m. E. der kriminalpolitischen Theorie nicht neben-, sondern untergeordnet.

[15] Man behauptet z. B., der verbrecherische Wille sei mit rückwirkender Kraft erloschen oder von vornherein nicht genügend stark gewesen (Annullations-, Nullitäts-, Infirmitäts- Präsumtionstheorien von Zachariae, Luden, Berner, v. Bar, Herzog u. a.). Ausführliche Darstellung bei Görner, S. 24 f.; Hohmann, S. 24 f.; Stilke, S. 1 f.

[16] Danach ist der freiwillige Rücktritt eine Resolutivbedingung für das Delikt des Versuchs (Binding, Oetker).

träglich durch tätige Reue entkleidet werde, weist Osenbrüggen[17] mit dem Ausspruch: „Tatsachen sind unerbittlich" zurück. Die genannten Theorien lassen sich aber auch aus dem Gesetz widerlegen. „Dadurch, daß der Gesetzgeber in bewußtem Gegensatz zu § 31 des Pr.StGB, der den freiwilligen Rücktritt als negatives Tatbestandsmerkmal des Versuchs charakterisiert hatte, zunächst in § 43 die Tatbestandsmerkmale des strafbaren Versuchs vollständig aufgezählt hat, ohne den Rücktritt zu berühren, und lediglich die Betätigung des verbrecherischen Entschlusses durch Handlungen, die einen Anfang der Ausführung eines Verbrechens oder Vergehens enthalten, für strafbaren Versuch erklärt hat, dann aber drei Paragraphen später dem „Versuch" bei freiwilligem Rücktritt Straflosigkeit zuspricht, hat er doch zweifelsohne zum Ausdruck gebracht, daß der vom Versuch Zurücktretende sich bereits einer rechtswidrigen strafbaren Handlung schuldig gemacht hat nach § 43 StGB, daß ihm aber die Folgen der an und für sich begründeten Strafbarkeit wegen seiner nachträglichen freiwilligen Ausführungsaufgabe oder Erfolgsabwendung erlassen werden sollen. Der Tatbestand des Versuchs wird also durch das spätere Verhalten des Täters nach dem Willen des Gesetzes nicht abgeändert, die Tat verliert durch den Rücktritt nicht ihren deliktischen Charakter im Sinne des § 43, lediglich die eigentlich verwirkte Strafe wird ausnahmsweise wieder aufgehoben[18].

§ 410 RAbgO liefert zum Beweis der Unhaltbarkeit der älteren Rechtstheorien noch einen besonderen Beitrag. Diese Vorschrift kann doch unmöglich deswegen, weil sie Versuchs- und Tatreue umfaßt, sowohl Deliktsausschließungs- wie persönlicher Strafaufhebungsgrund sein. Zu dieser Ansicht würden aber die älteren Rechtstheorien nötigen, nach denen nur die Versuchsreue, keinesfalls aber die Tatreue den Deliktscharakter ausschließen soll.

Frank[19] deutet auf den richtigen Ausgangspunkt hin, wenn er sagt, daß die Straflosigkeit des Versuchs bei freiwilligem Rücktritt sich dadurch rechtfertige, daß der Täter durch seinen Rücktritt die Störung des Rechtsfriedens selbst wieder aufhebe oder besser: sie überhaupt nicht in die Erscheinung treten lasse. Es kommt also auf eine Bewertung des Gesamtverhaltens an, deren Ergebnis durch das Maß der Schuld wie durch die Tiefe der Wunde, die der Täter der Rechtsordnung geschlagen hat, bestimmt wird[20]. Diesen Bewertungsmaßstab liefert die Vergeltungsidee. Wie dem Täter der Rechtsbruch, so muß ihm auch die freiwillige Rückkehr zur Rechtsvorschrift vergolten werden, denn der strafenden steht die belohnende Vergeltung gegenüber[21]. „Nicht bloß die begangene Übeltat ist auf die eine, sondern auch die jene wieder aufhebende Guttat ist auf die andere Schale der genau

---

[17] S. 38.

[18] So L. Spohr, S. 67. Gl. M. die herrschende Lehre, vgl. Gerland, S. 181; Liszt-Schmidt, S. 315; Mezger, S. 403.

[19] Frank, VDA.,Teil V, S. 267.

[20] Vgl. Schoetensack, S. 437.

[21] Oetker, ZStW, 17, 534, 553 f.; GS 70, 358 f., hat diesen Gesichtspunkt am schärfsten herausgearbeitet. Vgl. L. Spohr, S. 4 f.

messenden Waage der Gerechtigkeit zu legen, dann wird der Unwert dieser ganz oder teilweise aufgewogen[22] [23]."

Im allgemeinen hat der Richter im Rahmen der Strafzumessung die Aufgabe, der Lohnvergeltung zum Durchbruch zu verhelfen. Nur in bestimmten Fällen spricht der Gesetzgeber durch Normierung von Straffortfall oder Strafminderung selbst ein abschließendes Urteil.

III. Straferlaß und Tatbestand.

Während oben unter den Wesensbestandteilen der tätigen Reue erörtert wurde, wie ein Verhalten des Straffreiheitsbewerbers auf der objektiven und subjektiven Seite beschaffen sein muß, um überhaupt belohnt werden zu können, soll hier aufgezeigt werden, wann das Wohlverhalten vergolten werden kann. Maßgebend ist dabei, wieweit der Täter den deliktischen Tatbestand und welchen deliktischen Tatbestand er verwirklicht hat.

Da im Versuchsstadium der Deliktserfolg noch nicht eingetreten ist, kann eine Aufhebung der verwirkten Strafe ohne Bedenken generell angeordnet werden, wie es durch § 46 StGB auch geschehen ist. Daß der Straffreiheitsbewerber nicht strafwürdig ist, drängt sich dem Gesetzgeber so auf, daß kriminalpolitische Erwägungen noch nicht unbedingt mitgesprochen zu haben brauchen[24].

In den Fällen der Tatreue kann keine generelle, sondern es können nur spezielle, bestimmte Tatbestände oder Tatbestandsgruppen umfassende Reuebestimmungen getroffen werden. Gefährdungsverbrechen und formell vollendete Delikte kommen, wie Schoetensack[25] richtig empfunden hat, in erster Linie in Betracht, da bei diesen trotz Verbrechensvollendung noch eine Abwendung des eigentlichen Deliktserfolges möglich ist. Obwohl auch hier der Rechtsgrund des Strafwegfalls in der Lohnvergeltung liegt, tritt deutlich der präventive kriminalpolitische Gesichtspunkt in Erscheinung[26]. Ja, man kann sagen, daß in diesen Fällen das Rechtsgüterschutzinteresse den eigentlichen Anstoß zu der gesetzlichen Anerkennung der tätigen Reue gegeben hat.

Bei den materiell vollendeten Delikten schließlich kommt es darauf an, ob eine Wiedergutmachung in vollem Umfange überhaupt möglich ist. Von vornherein scheiden alle jene Tatbestände aus, zu deren Verwirklichung ein effektiver Eingriff in die Substanz des geschützten Rechtsguts erforderlich ist, wie z. B. die Körperverletzung. Bei Delikten, die sich gegen das Vermögen als solches richten, ist der Täter

---

[22] So L. Spohr, S. 5.

[23] Vgl. auch Freisler, Kommissionsbericht, S. 37: „Hat jedoch die Reue zu aktiven Handlungen des Täters geführt, die den Eintritt des Erfolges der Tat verhindert haben, so wird eine Strafe häufig ebensowenig zur Sicherung des Volksfriedens wie als Sühne erforderlich sein."

[24] Nur einige ältere Strafrechtler halten den Versuch selbst nach erfolgtem Rücktritt für strafwürdig. Interessanterweise berufen auch sie sich auf kriminalpolitische Erwägungen. So Meves, GS 24, 169, 170; v. Buri, GS 37, Beilageheft, S. 141.

[25] S. 437.

[26] Hierauf hat schon Oetker, a. a. O., hingewiesen.

grundsätzlich zur Beseitigung des Deliktserfolges imstande. Von dem engeren Schutzobjekt einer Strafrechtsnorm sind aber wieder die den besonderen Charakter ausmachenden Umstände zu unterscheiden[27]. Diese verbieten häufig, trotz Beseitigung der eigentlichen Rechtsgutsverletzung gänzlichen Strafwegfall eintreten zu lassen. So vermag die Wiedergutmachung eines durch einen Betrug erlittenen Schadens nicht völlige Straflosigkeit nach sich zu ziehen, da die Ausbeutung fremden Vertrauens, die das Wesen des Betruges ausmacht, durch Ausgleichung des Vermögensschadens nicht gesühnt werden kann. Obwohl die Steuerhinterziehung tatbestandsmäßig fast ein Sonderfall des Betruges ist, erscheint dem Gesetzgeber doch eine völlige Wiedergutmachung durch Rückkehr zur Steuerehrlichkeit und Nachentrichtung der Steuer als möglich. Hier fehlt bislang noch ein Kriterium der gleichen Schwere wie das der Ausbeutung fremden Vertrauens[28]. Jedenfalls ist die Befriedigung des Staates über einen aus freien Stücken wieder steuerehrlich gewordenen Hinterzieher so groß, daß diesem die Rückkehr zum Rechtsgebot mit völligem Straferlaß vergolten werden kann.

Vorerst gilt als das Angriffsobjekt der Steuerhinterziehung immer noch der Steueranspruch des Staates[29], dessen Beeinträchtigung durch Erfüllung der in § 410 RAbgO aufgestellten Voraussetzungen wiedergutgemacht werden kann. Sobald die Steuerhinterziehung aber als ein Angriff auf die Wirtschaftskraft des Staates[30] und damit auf die Grundlagen des völkischen Zusammenlebens gebrandmarkt würde und diese Auffassung auch in die Volksüberzeugung[31] eingedrungen wäre, müßte geprüft werden, ob nicht der tätigen Reue die gesetzliche Anerkennung wieder zu entziehen wäre. Denn eine solche Tat könnte schwerlich in vollem Umfange wiedergutgemacht werden. Auch kriminalpolitische Erwägungen könnten dann keine Rechtfertigung abgeben, da diese nur bestärkend, nicht aber begründend zu wirken vermögen.

Mit feinem Empfinden hat der Gesetzgeber die tätige Reue nicht auf die Steuerhehlerei ausgedehnt. Dem Hehler, der eine geschehene Rechtsgutsverletzung aufrecht erhält und damit begangenes Unrecht noch vertieft, kann niemals ein etwaiges Wohlverhalten nach der Tat mit gänzlichem Straffortfall vergolten werden[32].

---

[27] Vgl. Dahm, ZStW 57, 231.

[28] Die Steuerbehörde wird zwar auch getäuscht, aber man kann nicht von einem groben Vertrauensmißbrauch sprechen. Vgl. auch die feine Beobachtung von Ortloff, S. 433, daß der Steuerdefraudant sich nicht als Angreifer, sondern gerade als Angegriffener fühlt; ferner Goetzeler, S. 30 f.

[29] Schutzobjekt der Hinterziehung ist i. w. S. die Integrität der steuerlichen Einnahmen, i. e. S. der konkrete Steueranspruch. Vgl. Goetzeler, S. 42.

[30] Vgl. Strauß, Akademiedenkschrift, S. 34, 35.

[31] Es wird noch einer harten Erziehungsarbeit durch den Nationalsozialismus bedürfen, ehe die Steuermoral so weit gehoben ist, daß Steuerstrafnormen und Kulturnormen in Einklang stehen. Vgl. Goetzelers Ausführungen (S. 30 f.) über die psychologisch-soziologischen Grundlagen der Normen im Steuerstrafrecht.

[32] Hensel, S. 187 Anm. 1, bemängelt daher zu Unrecht, daß § 403 RAbgO (Steuerhehlerei) nicht in der Straffreiheitsnorm des § 410 RAbgO mit berücksichtigt worden ist. Auch de lege ferenda dürfte sich daran nichts ändern.

Dagegen rechtfertigt sich der Straferlaß infolge tätiger Reue bei der Steuerhinterziehung bereits voll vom Standpunkt der strengen Vergeltungsidee aus. Daß dann allerdings erst rechtspolitische Erwägungen zur gesetzlichen Anerkennung der tätigen Reue im Reichssteuerstrafrecht geführt haben mögen, soll nicht geleugnet werden.

D. Ergebnisse für das Reichssteuerstrafrecht.

Die bisherigen Darlegungen haben ergeben, daß die tätige Reue im Steuerstrafrecht von denselben Grundsätzen beherrscht wird wie im allgemeinen Strafrecht. Wenn das RG[1] betont, daß in der RAbgO dem Steuertäter weiter als nach allgemeinem Strafrecht möglich Straflosigkeit zugesichert werde, so kann diesen Ausführungen nur dann gefolgt werden, wenn sie auf den größeren Geltungsbereich der tätigen Reue im Reichssteuerstrafrecht hinweisen wollen, nicht aber, wenn sie der Meinung Ausdruck verleihen sollen, daß an den Steuertäter zur Erlangung der Straffreiheit geringere Anforderungen gestellt werden. Das RG kommt zu der Annahme des letzteren durch einen Vergleich zwischen § 46 StGB und § 410 RAbgO. Ein solcher ergibt in der Tat, daß § 410 RAbgO dem Straffreiheitsbewerber gewisse Erleichterungen bietet[2]. Aber der Ausgangspunkt des RG ist unzutreffend[3]. Will man die Tendenz des § 410 RAbgO herausschälen, so darf man nicht mit einer Gegenüberstellung von § 410 RAbgO und der Versuchsreuebestimmung des StGB (§ 46) beginnen, sondern muß einen Vergleich zwischen § 410 RAbgO und den Tatreuevorschriften des StGB (z. B. §§ 158, 163, 310) anstellen, weil es die Tatreuefunktion ist, der § 410 RAbgO seine Entstehung verdankt und die ihm sein eigenes Gepräge verleiht[4]. Dann zeigt sich aber erstaunlicherweise, daß gerade das Steuerstrafrecht dadurch, daß es neben den objektiven Vermutungen für die Unfreiwilligkeit, wie sie auch in den betreffenden Vorschriften des StGB enthalten sind, ein besonderes subjektives Erfordernis anordnet, die Anforderungen an den Straffreiheitsbewerber gesteigert hat[5]. Der Vergleich zwischen Steuerstrafrecht und allgemeinem Strafrecht ergibt also keinen Anhaltspunkt für das Anlegen eines milderen Maßstabes an das strafbefreiende Verhalten durch die RAbgO.

Damit komme ich zu folgendem Ergebnis:

---

[1] RG 57, 314; 61, 117; JW 1933, 337.

[2] Vgl. unten Besonderer Teil, Abschnitt D.

[3] Besonders deutlich in JW 1933, 337, wo ein Fall tätiger Reue nach vollendeter Steuerhinterziehung geschildert wird, das Urteil sich aber auf Entscheidungen stützt (RG 57, 315; 61, 118), die tätige Reue nach Hinterziehungsversuchen behandeln.

[4] Vgl. unten Besonderer Teil, Abschnitt A, II, 1.

[5] Das StGB begnügt sich bei den Fällen der Tatreue im Gegensatz zu jeder Logik mit geringeren Anforderungen als bei der Versuchsreue. Die RAbgO, die bei Versuchs- und Tatreue dieselben Anforderungen an die subjektive Seite stellt, denkt folgerichtiger.

Die Auslegung des § 410 RAbgO hat nach den allgemeinen Grundsätzen des Strafrechts zu geschehen. Offenbaren sich Lücken im Gesetz, so sind diese unter Zugrundelegung der oben entwickelten Prinzipien, namentlich des Grundsatzes, daß regelmäßig nur freiwillige Erfolgsvermeidung zur Straflosigkeit führen kann, zu schließen.

Besonderer Teil.

A. Anwendungsgebiet des § 410 Abs. 1 RAbgO.

I. Verbrechensarten.

Die Reichsabgabenordnung gewährt nicht schlechthin bei allen Steuerzuwiderhandlungen die Möglichkeit, sich durch Ausübung tätiger Reue Straffreiheit zu verschaffen. Vielmehr hat der Reueparagraph (§ 410 n. F., § 374 a. F.) folgendes begrenztes Anwendungsgebiet.

Es fallen abschließend darunter[1]:

1. Steuerhinterziehung (§ 396). Die mit härterer Strafe bedrohte Hinterziehung im Rückfall (§ 404) bleibt Hinterziehung und untersteht gleichfalls den Wirkungen des § 410.
2. Steuergefährdung (§ 402).
3. Der Tatbestand des § 407 (sogen. Kontofälschung), d. h. Errichtenlassen von Konten, Hinterlegung von Wertsachen usw. auf einen falschen oder erdichteten Namen (§ 163 Abs. 1).
4. Die Tatbestände des § 408, d. h. vorsätzliches oder fahrlässiges Zuwiderhandeln gegen
   a) die Pflichten der Banken, Sparkassen, Kaufleute usw., sich über die Person desjenigen zu vergewissern, der ein Konto errichtet, Wertsachen hinterlegt oder verpfändet oder die Überlassung eines Schließfaches beantragt (§ 163 Abs. 2),
   b) die Pflicht, im Falle der Verletzung des § 163 Abs. 1 die betr. Guthaben, Wertsachen oder Schließfachinhalte nur mit Zustimmung des Finanzamts herauszugeben (§ 163 Abs. 3),
   c) die Nachweispflicht der Gesellschaftsvorstände und Liquidatoren zur Ermittlung des Steuerwerts von Aktien usw. gemäß § 185,
   d) die Anzeigepflicht der Treuhänder, Pfandgläubiger usw. gemäß § 187.
5. Der Tatbestand des § 409, d. h. vorsätzliches Zuwiderhandeln gegen die Anzeige-(Berichtigungs-)Pflicht der Vertreter usw. von weggefallenen Steuerpflichtigen gemäß § 117.

Nicht aufgeführt sind insbesondere die zur echten Steuerzuwiderhandlung ausgestaltete Begünstigung (§ 392 Abs. 2) und die Steuerhehlerei (§ 403). Beide setzen erst nach Begehung der Vortat ein und

[1] Jedenfalls in unmittelbarer Anwendung des § 410; so auch Becker, § 374 Anm. 1; Bengs, JW 1937, 1611; Bühler, S. 504 Anm. 6; zweifelnd RFH 33, 1 f.

stellen selbständige Verbrechensarten, nicht etwa Teilnahmeformen, dar. Sie haben daher de lege lata aus einer Betrachtung über den § 410 auszuscheiden[2].

Ganz klar erstreckt sich § 410 nicht auf jene Delikte, die überhaupt keine oder nur eine geringe Verwandtschaft mit den 5 aufgezählten Einzel- oder Sammeltatbeständen haben, wie z. B. die Fälschung von Steuerzeichen (§ 405), die geschäftsmäßige Anreizung zur Steuerersparnis (§ 411) und die Ordnungswidrigkeit (§ 413). Daß die beiden letztgenannten Steuerzuwiderhandlungen nichts mit § 410 zu schaffen haben, ergibt sich überdies aus ihrer systematischen Stellung.

Nach der erfolgten Anpassung der einzelnen Steuergesetze an die RAbgO hat § 410 ohne Rücksicht darauf Geltung, in welchem Steuergesetz die Zuwiderhandlung unter Strafe gestellt ist und ob es sich um Reichs-, Gemeinde- oder Kirchensteuern handelt[3], wenn die Zuwiderhandlung nur unter eine der erörterten 5 Deliktstypen fällt.

II. Verbrechensformen.

1. Vollendung und Versuch.

Daß § 410 sich in erster Linie auf Fälle vollendeten Steuerunrechts bezieht, geht aus Sinn und Fassung der Vorschrift klar hervor. Ist doch die Begehung der §§ 402, 407 bis 409 im Versuchsstadium gar nicht mit Strafe bedroht, so daß eine Straffreierklärung nur nach vollendetem Delikt Sinn hat. Sämtliche der in § 410 aufgezählten Tatbestände sind Vergehen im technischen Sinn des StGB (§ 1). Als solche bedürfen sie zu ihrer Strafbarkeit einer ausdrücklichen gesetzlichen Bestimmung (§§ 391 RAbgO, 43 Abs. 2 StGB). In § 397 RAbgO ist aber nur der Versuch der Steuerhinterziehung für strafbar erklärt, während entsprechende Bestimmungen für die §§ 402, 407 bis 409 fehlen. Ein Versuch der Steuergefährdung, also der fahrlässigen Bewirkung von Steuerverkürzungen, ist ja überhaupt begrifflich ausgeschlossen.

Es kann also nur fraglich sein, ob § 410 auch auf die Fälle versuchter Steuerhinterziehung Anwendung findet. Man hat die Meinung vertreten[4], daß versuchte Steuerhinterziehung nicht unter § 410 falle, weil der die Versuchsbestrafung aussprechende § 397 in § 410 keine Erwähnung gefunden habe. Diese Ansicht ist irrig, da der Versuch, wie schon aus der Überschrift dieses Abschnittes hervorgeht, keinen neuen selbständigen Tatbestand, sondern nur eine Erscheinungsform der Hinterziehung bildet[5].

Eine Reihe überzeugender Gründe sprechen für die Anwendbar-

[2] So auch die allgemeine Meinung: Becker, § 374 Anm. 1; Cattien, § 374 I; Crisolli, S. 333; Lelewer, S. 77; Römer, S. 21; RG, DRZ 1935, Nr. 688; JW 1936, 50. A. M. bezüglich der Begünstigung Moser, S. 378, anscheinend auch Hensel, S. 187 Anm. 1.

[3] So Bengs, JW 1937, 1611.

[4] So anscheinend Hensel, S. 186 Anm. 5.

[5] So auch Kreuzer, S. 37; Lelewer, S. 77; RG Bd. 56, 386; OLG München, JW 1922, 105.

keit des § 410. Es kann dem RG[6] nicht beigepflichtet werden, daß die historische Entwicklung des Instituts der tätigen Reue im Steuerstrafrecht nichts zur Klärung dieser Frage beiträgt. Die älteren Finanzgesetze des Reiches, die Bestimmungen über tätige Reue aufweisen[7], machen samt und sonders keinen begrifflichen Unterschied zwischen Versuch und Vollendung[8], sondern drohen demjenigen Strafe an, der wissentlich unrichtige Angaben macht, die geeignet sind, zu einer Verkürzung der Steuer zu führen, ohne daß dieser Erfolg wirklich eingetreten zu sein braucht. Die Straffreiheit kommt hier jedem zugute, der zur Verkürzung geeignete unrichtige Angaben richtigstellt, ganz gleich, ob eine Verkürzung bereits eingetreten ist oder nicht, d. h. sowohl demjenigen, der die Steuerhinterziehung vollendet, wie dem, der sie versucht hat[9]. Da sich die Reichsabgabenordnung fast wörtlich den Fassungen der zitierten Gesetze angeschlossen hat, liegt es auf der Hand, daß auch sie die Reuebestimmung auf Versuch und Vollendung angewendet wissen wollte, mochte auch inzwischen im Steuerstrafrecht die Trennung dieser beiden Verbrechensformen durchgeführt sein.

Ferner stellt § 410 in mancher Hinsicht[10] an den Täter geringere Anforderungen als die Parallelbestimmung des § 46 StGB, die durch die RAbgO schlechthin noch nicht ausgeschlossen ist[11]. Wenn die durch § 410 gewährten Erleichterungen demjenigen zugute kommen, der eine Steuerhinterziehung vollendet hat, müssen sie noch eher zugunsten desjenigen wirken, der eine Hinterziehung nur versucht hat[12].

Der schlagendste Beweis für die Richtigkeit der vertretenen Ansicht ergibt sich aber aus § 410 Abs. 1 Satz 2. Hiernach tritt im Falle vollendeter Steuerhinterziehung außer der in Abs. 1 Satz 1 geforderten Berichtigung Straffreiheit nur ein, wenn die verkürzte Summe fristgemäß nachentrichtet wird. Dieses für das vollendete Delikt zusätzlich verlangte Erfordernis zeigt deutlich, daß es bei der bloßen Berichtigung sein Bewenden hat, wenn in dem angegebenen Fall keine Verkürzung eingetreten ist, d. h. wenn die Hinterziehung lediglich versucht worden ist. Diese Begründung hat sich die herrschende Lehre zu eigen gemacht[13].

Die grundsätzliche Feststellung, daß § 410 Versuch und Vollendung umfaßt, nötigt nun nicht, bereits an dieser Stelle auf die Aufspaltung des Versuchsbegriffs in beendeten und unbeendeten Versuch einzugehen. Hier genügt es, darauf hinzuweisen, daß § 410 auf alle die Fälle versuchter Hinterziehung Anwendung findet, bei denen begriff-

---

[6] RG 56, 386.

[7] Vgl. die Aufzählung oben Allgemeiner Teil, unter A, II, 2.

[8] Vgl. Goetzeler, S. 59 f.; Droste, S. 412.

[9] Vgl. Goetzeler, S. 62.

[10] Nämlich auf der subjektiven Seite; vgl. unten Abschnitt D, II.

[11] § 391 RAbgO. Vgl. unten Abschnitt D, I.

[12] So auch Bengs, JW 1937, 1614; Kreuzer, S. 38; Peschke, JW 1923, 16.

[13] Becker, § 374, Anm. 7; Cattien, § 374 II; Crisolli, S. 333 Anm. 29; Kreuzer, S. 38; Lelewer, S. 78; OLG München, JW 1922, 105; RG 56, 387; 59, 117; RG, StW 1925, Nr. 114. A. M. veraltete Entscheidung RG, StW 1922, Nr. 621.

lich eine Erfolgsabwendung durch Berichtigung unrichtiger Angaben usw. überhaupt in Frage kommen kann[14].

2. Täterschaft und Teilnahme.

Im Rahmen des § 410 RAbgO kann nicht nur der Täter (Mittäter, Nebentäter, mittelbarer Täter), sondern auch der Teilnehmer (Anstifter, Gehilfe) tätige Reue beweisen[15]. Dies ergibt sich einmal aus der Unselbständigkeit der Teilnahme gegenüber der Täterschaft und ferner aus dem klaren Wortlaut des § 410: „Wer ... berichtigt oder ergänzt ...[16]." Die Reichsabgabenordnung hat also die allseitig beanstandete, lediglich auf den Täter zugeschnittene Fassung des § 46 StGB vermieden.

B. Inhalt des § 410 Abs. 1 RAbgO.

I. Objektiver Tatbestand.

1. Positive Tatbestandsmerkmale.

a) Berichtigung unrichtiger, Ergänzung unvollständiger und Nachholung unterlassener Angaben.

Aus dem Charakter der in § 410 aufgeführten Zuwiderhandlungen als Verletzungen von im steuerlichen Interesse gebotenen Offenbarungspflichten folgt, daß die tätige Reue sich in der Form einer Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung zu vollziehen hat, d. h. als Mitteilung an die Steuerbehörde.

Nur in der durch die §§ 407 und 408 angezogenen Vorschrift des § 163 werden nicht Offenbarungspflichten normiert, sondern bestimmte Handlungen (Falschbuchungen usw.) bestimmten Personen verboten. Becker meint[1], daß es in diesen Fällen genüge, wenn der Täter der Steuerbehörde rechtzeitig die Tatsache der Verletzung des § 163 anzeige. Mit Rücksicht auf den Text des § 410, der ausdrücklich eine Berichtigung bei der Steuerbehörde verlangt, ist Becker beizupflichten[2].

aa) Verfasser.

Zu den Personen, welche Berichtigungen an die Steuerbehörde mit strafbefreiender Wirkung vornehmen können, gehört sicher an erster Stelle der Straffreiheitsbewerber[3], also ein bestimmter Täter oder Teilnehmer. Dem Reuigen kommt aber auch die Anzeige einer

---

[14] Über das Verhältnis von § 410 RAbgO und § 46 StGB vgl. weiter unten Abschnitt D.

[15] So die allgemeine Meinung: Becker, § 374 Anm. 1; Cattien, § 374, Anm. I; Lelewer, S. 86 V.

[16] Vgl. Kreuzer, S. 51 II.

[1] Becker, § 374 Anm. 1, unter Hinweis auf die Vorstadien der RAbgO.

[2] Das Finanzamt muß dann die Beseitigung der schädlichen Folgen der Tat überwachen.

[3] Den zutreffenden, aber schwerfälligen Ausdruck „Straffreiheitsbewerber" habe ich nicht immer verwenden können, vielmehr häufig einfach von Täter sprechen müssen. Der letztere Ausdruck ist daher nur dann im technischen Sinn des § 47 StGB zu verstehen, wenn er dem Teilnehmer gegenüber gestellt ist.

solchen Person zustatten, die von ihm im Hinblick auf die begangene Tat einen entsprechenden Einzelauftrag erhalten hat[4]. Es muß hierbei zum Ausdruck kommen, daß die Berichtigung im Namen und Auftrag des Täters erfolgt[5].

Die aus eigenem Antrieb geschehene Mitteilung eines rechtsgeschäftlichen Vertreters des Straffälligen kann grundsätzlich nicht ausreichen[6], auf keinen Fall bei vorsätzlichen Zuwiderhandlungen, die eine steuerunehrliche Gesinnung offenbaren. Im letzten Fall kann sich der Täter, wie das RG zutreffend ausführt, von den strafrechtlichen Folgen seiner Tat nur befreien, wenn er dem gesetzgeberischen Gedanken der tätigen Reue durch eigenes Handeln nach der Tat gerecht wird[7]. Zu einer anderen Beurteilung können Einzelfälle fahrlässiger Steuerverkürzung nötigen[8]. Grundsätzlich ist aber auch hier an dem Erfordernis der eigenhändigen oder eigenveranlaßten Anzeige festzuhalten, da auch Fahrlässigkeitsdelikte einen Willensfehler des Täters offenbaren, von dem dieser deutlich abrücken muß[9].

Der im Schrifttum vertretenen Ansicht, daß die Berichtigung durch den Bevollmächtigten schlechthin dem Täter zugute kommen solle, wenn dieser nur durch Zahlung der nachverlangten Steuern sein Einverständnis mit dieser Handlungsweise zum Ausdruck bringe[10], kann nicht gefolgt werden[11].

bb) Empfangsstelle.

Das Gesetz erklärt selbst, daß die Angaben bei der Steuerbehörde zu machen seien. Andere als die Finanzbehörden scheiden daher von vornherein aus. Zweifelhaft kann nur sein, ob die Berichtigung bei dem für den Steuerpflichtigen örtlich und sachlich zuständigen Finanzamt eingegangen sein muß oder ob es allgemein ausreicht, wenn eine Steuerbehörde Adressat ist. Der Gesichtspunkt der Erfolgsbeseitigung erfordert, daß der Widerruf zur Kenntnis derjenigen amtlichen Stelle gebracht wird, bei der die ursprüngliche Falschangabe ihre rechtliche Wirksamkeit geäußert hat bzw. äußern würde, wenn sie nicht berichtigt wäre[12]. Das RG[13] hält auch eine Berichtigung für ordnungsmäßig, die bei einer im Bezirk des an sich zuständigen Finanzamts gelegenen und zur Erfüllung gleichartiger Staatsaufgaben berufenen Behörde so

---

[4] So auch Becker, § 374 Anm. 2 a. E.; Cattien, § 374 III, 1; Crisolli, S. 374; Lelewer, S. 80; RG 56, 387.

[5] Cattien, § 374 III, 1.

[6] RG 56, 387.

[7] RG 64, 76.

[8] RG 64, 76.

[9] Einen Sonderfall wirksamer Berichtigung durch einen Dritten schildert RG, Recht 1928, Nr. 2025. Der Notar ist in dem betr. Fall das vom Gesetz dazu ausersehene Mitteilungsorgan.

[10] So Bengs, JW 1937, 1611.

[11] Was bleibt dem Täter schließlich anders übrig, als die hinterzogene Summe nachzuzahlen, da seine Verfehlung behördenbekannt ist und die Steuer im Falle der Nichtzahlung von ihm beigetrieben würde! Die Genehmigung der Handlungsweise des Vertreters ist also keinesfalls besonders zu belohnen.

[12] So mit Recht RG 61, 10.

[13] RG 61, 119. Ebenso Cattien, § 374 III, 1.

zeitig angebracht wird, daß sie bei einer Weitergabe im ordentlichen Geschäftsgange rechtzeitig, d. h. vor Erstattung einer Anzeige oder Einleitung einer Untersuchung, zur Kenntnis der zuständigen Steuerbehörde gelangt sein würde[14].

cc) Beschaffenheit.

Die Beschaffenheit der berichtigenden Mitteilung an die Steuerbehörde ist von der Rechtsprechung mehrfach erörtert worden.

Die unrichtigen oder unvollständigen Angaben müssen durch neue, nunmehr richtige oder vollständige Angaben ersetzt werden[15]. Die im Täter erfolgte Willensumkehr muß sich in der Weise manifestieren, daß die frühere, als unrichtig oder unvollständig anerkannte Angabe widerrufen und zum Ausdruck gebracht wird, daß an deren Stelle die richtige oder vollständige treten solle[16]. Andernfalls liegt keine Berichtigung, sondern lediglich ein Widerspruch zwischen zwei Erklärungen vor[17]. Es genügt, wenn die Erklärung nach den ganzen Umständen sich als Berichtigung charakterisiert[18], ohne daß sie als Berichtigung bezeichnet zu werden braucht[19]. Stets aber muß die Berichtigung von einem entsprechenden Wiedergutmachungswillen getragen sein. Daher ist es bedenklich, wenn das RG in mehreren Entscheidungen[20] lediglich auf die Tatsache der Offenlegung und nicht auf den Berichtigungswillen[21] abstellt.

Die Mitteilung braucht nicht so genau zu sein, daß das Finanzamt auf der Stelle eine richtige Veranlagung vornehmen kann[22]. Eine gewisse eigene Aufklärung durch das Finanzamt, wie sie in einem regulären Ermittlungsverfahren üblich ist, darf erwartet werden. Dagegen kann es nicht genügen, wenn der Steuertäter Angaben macht, die nur den Anstoß zu weiteren Ermittlungen des Finanzamts geben, aus denen schließlich der wahre Sachverhalt hervorgeht. So reicht z. B. bloße Vorlegung der Geschäftsbücher keinesfalls aus[23].

Selbstverständlich muß die Berichtigung tatsächlich erfolgt und im amtlichen Verkehr übermittelt sein. Niemand kann sich darauf berufen, daß er oder sein Beauftragter einen falschen Weg eingeschlagen habe. Es gibt auch keine Entschuldigungsgründe für Fehler

---

[14] Verzögerungen im Geschäftsgang gehen m. E. grundsätzlich zu Lasten des Täters. Anders z. B., wenn der Täter bei der ursprünglichen Veranlagungsstelle berichtigt, diese aber die Zuständigkeit inzwischen verloren hat.

[15] RG 40, 308, für den Fall des § 69 Abs. 2 des Sächs. EinkStG vom 24. 7. 1900; RG 45, 394 für den Fall des § 72 Abs. 3 des Pr. EinkStG vom 19. 6. 1906; KGJ 45, 411 für denselben Fall; RG Bd. 59, 118.

[16] RG 40, 308.

[17] Vgl. Lelewer, S. 79.

[18] So mit Recht Fuisting-Strutz für den Fall des § 72 des Pr. EinkStG, Anm. 15.

[19] In der bloßen Einzahlung hinterzogener Steuern auf der Finanzkasse liegt zweifelsohne keine Berichtigung, so mit Recht Lelewer, S. 80.

[20] RG, StW 1924, Nr. 522; RG, Recht 1928, Nr. 977; RG 70, 351.

[21] Richtig RG 56, 341.

[22] RG 59, 118, und Crisolli, S. 333 Anm. 31, sind der letzteren Ansicht. Dagegen mit Recht RG 70, 351. Vgl. auch Megow, JW 1937, 402.

[23] RG 45, 394.

oder Unzulänglichkeiten in der Berichtigungserklärung oder Säumnis bei ihrer Abstattung[24].

b) Nachzahlung verkürzter Steuern.

Während die Berichtigung häufig noch der Erfolgsabwendung dienen kann, da z. B. in den Fällen der §§ 185, 187[25] keine Steuerverkürzung eingetreten zu sein braucht, ist die Nachentrichtung verkürzter Steuern unverhohlen ein Ausdruck des Wiedergutmachungsprinzips. Das Gesetz verlangt die Nachzahlung zur Begründung der Straffreiheit nur in den Fällen der Steuerhinterziehung, Steuergefährdung und Kontofälschung. Sind in den anderen Fällen Steuerverkürzungen eingetreten, so genügt bloße Berichtigung, um Straffreiheit zu erlangen. Unberührt von dieser strafrechtlichen Bestimmung bleibt natürlich auch hier die Pflicht zur Nachzahlung, da es sich ja nicht um die Bezahlung einer Strafe, sondern um die Begleichung einer unabhängig von richtiger Veranlagung entstandenen Steuerschuld handelt.

Daß der Gesetzgeber gerade diese drei Steuervergehen herausgegriffen hat, ist kein Zufall. Steuerhinterziehung und Steuergefährdung setzen zu ihrer Vollendung den Eintritt einer Steuerverkürzung voraus. Diese muß erst beseitigt sein, soll der Täter sich der Straffreiheit erfreuen können. Nicht so klar ist das Erfordernis der Nachzahlung für die Kontofälschung. Dieses Delikt wird fast immer mit Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung tateinheitlich zusammenfallen, wenn wirklich eine Steuerverkürzung eintreten sollte. Ob aber in den seltenen Fällen, in denen durch eine Kontofälschung weder vorsätzlich noch fahrlässig eine Verkürzung bewirkt worden ist, die Nachzahlung als Bedingung der Straffreiheit berechtigt ist, kann zweifelhaft sein[26]. Immerhin ist zuzugeben, daß § 407 in einer engeren Beziehung zum Erfolg der Steuerverkürzung steht als die mehr als Gefährdungsvergehen sich charakterisierenden Tatbestände des § 408[27].

Das Erfordernis der Nachzahlung verkürzter Beträge kann sogar über eine Wiedergutmachung oder Erfolgsbeseitigung hinausgehen. Im Sinne des letztgenannten Begriffes liegt es, daß ein ursprünglich unversehrtes, dann aber verletztes Rechtsgut durch einen neuen Akt des Täters wiederhergestellt oder ersetzt wird. Durch die RAbgO geschütztes Rechtsgut ist der Steueranspruch des Staates, der durch die falschen Angaben des Steuertäters insofern beeinträchtigt wurde, als er infolge der unrichtigen Veranlagung in voller Höhe nicht realisiert werden konnte. Genauer hingesehen ist also gar nicht der Steueranspruch verletzt, denn er besteht ja in dem alten Umfange weiter, sondern die Realisation des Anspruchs ist vereitelt worden, ohne daß

[24] RG 58, 84; 61, 11; 59, 118. Vgl. oben Allgemeiner Teil, Abschnitt B, II.

[25] Unter Strafe gestellt durch § 408 RAbgO.

[26] Denn das Gesetz stellt ja nicht in § 407 die durch eine Kontofälschung bewirkte Steuerverkürzung unter Strafe, sondern die Kontofälschung selbst. Dem Prinzip der Wiedergutmachung wäre daher genügt, wenn die Falschbuchungen der Behörde angezeigt und die Vorgänge umgebucht würden.

[27] Auf § 409 wird unten Abschnitt F eingegangen werden. Leider kann diese Abhandlung auf keinerlei wissenschaftlichen Untersuchungen über die Tatbestandsnatur der kleinen Steuervergehen fußen.

man rückblickend mit Bestimmtheit sagen kann, daß die Steuer wirklich vereinnahmt wäre. Wer garantiert dafür, daß jeder Steuertäter, der tätige Reue üben will, aber die nachveranlagten Steuern nicht zu entrichten vermag, seinerzeit die richtig veranlagte Steuer hätte bezahlen können? Der Gesetzgeber nimmt dies aber an, da er mit dem normalen Ablauf der Geschehnisse rechnet.

aa) Zahlungsperson.

Von der nachträglichen Zahlung der Steuern[28] ist die Straffreiheit nur abhängig, wenn der Täter die Steuer selbst als Steuerpflichtiger gemäß § 97 Abs. 1, 2 schuldet oder als Hinterzieher gemäß § 112 für den verkürzten Betrag haftet[29]. So findet z. B. auf denjenigen, der bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen eine Steuergefährdung begeht, § 410 Abs. 1 Satz 2 keine Anwendung[30].

§ 410 Abs. 1 Satz 2 bestimmt, daß nur der Täter, nicht dagegen ein Dritter mit strafbefreiender Wirkung Zahlung leisten könne. Doch ist die Vorschrift dahin zu verstehen, daß eine durch den Täter veranlaßte Steuerentrichtung von dritter Seite der Selbstzahlung gleichzusetzen ist[31]. Das gesetzliche Erfordernis eigenhändiger oder eigenveranlaßter Zahlung ist berechtigt. Trotz der Berichtigung besteht immer noch eine unsichere Lage für den Staat, da es nicht feststeht, ob der fällige Steuerbetrag hereinkommt, während doch vermutet wird, daß er im Falle ursprünglicher Richtigveranlagung bezahlt worden wäre. Diese Unsicherheit, die als rechtswidriger Erfolg aus der Steuertat mitresultiert, muß von dem Täter beseitigt werden.

bb) Zeit und Art der Entrichtung.

Rechtzeitig ist die Zahlung dann, wenn sie vor Ablauf der im § 410 Abs. 1 Satz 2 bestimmten Zeiträume erfolgt. Die erste Frist läuft bis zur Festsetzung der Steuernachzahlung. Entscheidend ist dann die nach der Festsetzung bestimmte Zahlungsfrist. Mit Ablauf dieser Zahlungsfrist ist die durch die Berichtigung angebahnte Straffreiheit wieder verwirkt[32] und der Anwartschaftszustand beendet[33], es sei denn, daß das Finanzamt eine Nachfrist bewilligt hat. Das behördliche Ermessen hat also auf die Frage der Strafbarkeit eine gewisse Einwirkungsmöglichkeit.

Eine im Anschluß an die Zahlungsfrist durchgeführte Zwangsbeitreibung kann selbstverständlich keine strafbefreiende Wirkung im

---

[28] Ob Veranlagungssteuern oder Vorauszahlungen verkürzt sind, ist gleichgültig. So RG 63/306.

[29] So Becker, § 374 Anm. 5.

[30] De lege ferenda m. E. zu Unrecht.

[31] Becker, § 374 Anm. 5 a. E., und Crisolli, S. 335, halten anscheinend eine Zahlung von dritter Seite in jedem Fall für ausreichend. Das RG hat bisher erst entschieden, daß Zahlung durch den anderen Gesamtschuldner genügt. RG, StW 1924, Nr. 522.

[32] Ob die Versäumnis der Entrichtungsfrist „verschuldet" ist oder nicht, ist ganz unbeachtlich.

[33] RG 63, 306.

Gefolge haben[34]. Abgesehen vom Fristablauf fehlt es hier an einem wesentlichen Element, nämlich der eigenen Tätigkeit des Zahlenden. Von diesem Standpunkt ist es auch bedenklich, eine durch das Reich erfolgte Aufrechnung der Zahlung gleichzusetzen[35].

2. Negative Tatbestandsmerkmale.

Die Berichtigung fruchtet nicht mehr, wenn bereits gegen den Steuertäter eine Anzeige erstattet oder eine Untersuchung eingeleitet ist.

Die steuerstrafrechtliche Literatur begnügt sich im wesentlichen damit, hierin das Merkmal der Rechtzeitigkeit zu finden, ohne eine nähere Begründung darüber abzugeben, weswegen diese eigenartige negative Fassung gewählt worden ist[36]. Ganz sicher ist eine Berichtigung falscher Angaben nach Eingang einer Anzeige oder Einleitung einer Untersuchung zu spät.

Trotzdem ist es bedenklich, hier von einem spezifischen Erfordernis der Rechtzeitigkeit zu sprechen. Dieser Begriff stammt aus der zu den §§ 158, 163 Abs. 2 StGB entwickelten Lehre[37]. Bei der tätigen Reue nach den Eidesdelikten wird mit Recht Wert auf die Rechtzeitigkeit gelegt. Rechtzeitig ist sie dann nicht mehr, wenn ein Rechtsnachteil für einen anderen aus dem Eidesdelikt entstanden ist[38]. Dieser Rechtsnachteil liegt bei der Leistung des Eides und damit Verbrechensvollendung stets in der Zukunft. Im Gegensatz dazu tritt bei den beiden Fundamentaldelikten des Steuerstrafrechts, der Hinterziehung und der Gefährdung, der Rechtsnachteil für die Reichskasse sofort ein. Denn beide Steuervergehen sind erst mit Eintritt der Steuerverkürzung vollendet. Daher kann keine tätige Reue rechtzeitig genug sein, um den Erfolg der Steuerverkürzung abzuwenden. Einen anderen Sinn aber kann es niemals haben, ein besonderes Erfordernis der Rechtzeitigkeit tätiger Reue aufzustellen.

Die besondere Bedeutung der Tatbestandsmerkmale „Nichtanzeige" und „Nichtuntersuchung" liegt vielmehr in ihrer nahen Verknüpfung mit dem Erfordernis der Freiwilligkeit der Reueausübung.

Um diese Beziehung zu verdeutlichen, sei ein kurzer Blick auf die Parallelbestimmung des § 46 Ziffer 2 StGB geworfen. Diese Vorschrift legt der tätigen Reue dann kein Gewicht mehr bei, wenn sie zu einer Zeit geschieht, zu welcher die Handlung bereits entdeckt ist. Lobe[39] spricht hier mit Recht von einer unzutreffenden gesetzlichen Präsumtion für die Unfreiwilligkeit des Rücktritts, indem nämlich das Fehlen der Freiwilligkeit vermutet wird, wenn die Abwendung des Erfolgs zu einer Zeit geschieht, in welcher die Handlung zur Kenntnis einer Person gekommen ist, von der eine Anzeige zu befürchten steht.

---

[34] Vgl. OLG Stuttgart, DRZ 1926, Nr. 1114.

[35] Für Straffreiheit bei Aufrechnung durch das Reich RG 59, 124.

[36] Lelewer, S. 80; Kreuzer, S. 40.

[37] An die Formulierung dieser Vorschriften hat sich § 410 RAbgO z. T. wörtlich angeschlossen.

[38] Vgl. L. Spohr, S. 175, 177.

[39] Lobe, § 46 Anm. 5a.

In ähnlicher Weise wie § 46 Ziffer 2 StGB stellt § 410 RAbgO eine Präsumtion für die Unfreiwilligkeit der Rücktrittshandlung des Steuertäters auf[40]. Es wird unwiderleglich vermutet, daß die Berichtigungshandlung in dem Augenblick unfreiwillig ist, in welchem der Steuersünder entweder angezeigt oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet ist. Gleich der in § 46 Ziffer 2 StGB enthaltenen Präsumtion ist auch die Vermutung für die Unfreiwilligkeit der Berichtigungshandlung in § 410 RAbgO unzutreffend. Es ist durchaus möglich, daß jemand freiwillig berichtigt, obwohl bereits gegen ihn eine Anzeige erstattet oder eine Untersuchung eingeleitet ist, nämlich in all den Fällen, in denen er weder von der Anzeige noch von der Untersuchung Kenntnis gehabt hat.

Die Versagung der Straffreiheit im letzten Fall wird allgemein als unbillig empfunden[41]. Die Gründe, die den Gesetzgeber zu der gegenwärtigen Regelung bewogen haben mögen[42], sind nicht so gewichtig, als daß sie eine Beibehaltung der Vermutungen de lege ferenda rechtfertigen könnten.

a) Nichterstattung einer Anzeige.

Das Gesetz bringt mit seiner Formulierung: „Wer berichtigt, bevor er angezeigt oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet ist ..." zum Ausdruck, daß zum Ausschluß des Straferlasses gerade gegen den Straffreiheitsbewerber eine Anzeige erstattet oder eine Untersuchung eingeleitet sein muß. Ist z. B. der Täter angezeigt, so kann der Teilnehmer durch Vornahme der Berichtigungshandlung immer noch straffrei werden, sofern er nicht durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung dazu veranlaßt worden ist. Letzteres wird regelmäßig dann anzunehmen sein, wenn dem Teilnehmer die Anzeigeerstattung zu Ohren gekommen und daraufhin die Berichtigung erfolgt ist.

aa) Allgemeine Begriffsbestimmung.

Der Begriff der Anzeige ist im Schrifttum und in der Rechtsprechung lebhaft erörtert worden. Als feststehendes Ergebnis ist anzusehen, daß es sich um eine Strafanzeige handeln muß, d. h. eine Behauptung, die gerade die Herbeiführung einer strafrechtlichen Untersuchung und damit die Herstellung der durch eine Straftat verletzten Rechtsordnung bezweckt[43]. Es wird also maßgebend auf den Willen des Erstattenden abgestellt. Die Anzeige muß bestimmt bezeichnete tatsächliche Vorgänge und den Hinweis auf eine bestimmte Person als Täter enthalten. Es genügt, wenn in der Anzeige der Sachverhalt so umgrenzt angegeben wird, daß die Behörde die Art der hinter-

---

[40] Vgl. L. Spohr, S. 176, für die tätige Reue nach Eidesdelikten.

[41] Vgl. L. Spohr, a. a. O.

[42] Ein solcher Grund liegt in der Aufrichtung einer klaren, an äußeren Tatsachen festzustellenden Scheidelinie zwischen Strafbarkeit und Straffreiheit. Den Gerichten und Strafverfolgungsbehörden wird dadurch die Arbeit wesentlich erleichtert.

[43] Becker, § 374 Anm. 2; Bengs, JW 1937, 1612; Crisolli, S. 334; Cattien, § 374 III, 1; Lelewer, S. 81; RG 5, 93; 57, 133; RG, JW 1933, 337.

zogenen Steuer feststellen und die Ermittlungen im Hinblick auf das Ziel der Aufdeckung bestimmter Steuerverfehlungen einleiten kann[44].

bb) Absender und Adressat.

Der Auffassung, daß es gleichgültig sei, wer die Strafanzeige erstattet habe, daß insbesondere auch Anzeigen von Beamten und Behörden echte Strafanzeigen i. S. des § 410 sein können[45], steht eine andere Meinung gegenüber, welche nur von Privatpersonen abgefaßte Anzeigen als Strafanzeigen gelten läßt[46].

Da die Reichsabgabenordnung den Begriff der Anzeige an verschiedenen Stellen in verschiedenartigem Sinne benutzt und eine Entscheidung dieses Meinungsstreits aus dem Gesetzestext somit nicht abgeleitet werden kann, ist m. E. davon auszugehen, in welchen Fällen der Gesetzgeber eine Vermutung für die Unfreiwilligkeit der Reuehandlung aufstellen wollte. Er erklärt offenbar jede Berichtigung für unfreiwillig, die in einem Zeitpunkt erfolgt, in welchem die Behörde bereits von den Steuerzuwiderhandlungen Kenntnis erlangt hat, sei es, daß ihr diese Kenntnis von dritter Seite vermittelt worden ist (Anzeige), sei es, daß sie aus eigener Tätigkeit sich die Kenntnis verschafft (und daraufhin eine Untersuchung eingeleitet) hat. In beiden Fällen muß die Kenntniserlangung durch die Behörde der Außenwelt klar erkennbar sein, das eine Mal durch Einlaufen der Anzeige, das andere Mal durch Vornahme von Untersuchungshandlungen. Der Begriff der Anzeige scheint mir daher weniger aus sich selbst heraus als aus einer Abgrenzung gegenüber der koordinierten Einleitung der Untersuchung erklärt zu werden können.

Ganz ohne Zweifel liegt dann eine echte Anzeige i. S. des § 410 vor, wenn der Absender eine Privatperson ist. Schwierigkeiten entstehen erst, wenn Beamte oder Behörden den Steuersünder angezeigt haben. Zunächst muß hier gefordert werden, daß die betreffenden Stellen den Täter nicht nur zum Zwecke der Ermittlung und Festsetzung der Steuer (im Steuerermittlungsverfahren), sondern mindestens daneben zum Zwecke der Bestrafung (im Steuerstrafverfahren) angezeigt haben. Daher scheiden alle jene Fälle aus, in denen eine Dienststelle lediglich auf Grund des § 189 tätig wird. In den verbleibenden Fällen kommt es darauf an, ob die Anzeige sich wirklich als eine von außen an die Steuerbehörde herangetragene Mitteilung von Steuerzuwiderhandlungen darstellt.

Strafanzeigen, die von anderen Behörden oder Ämtern erstattet werden, gehören m. E. bedenkenfrei zu den Anzeigen i. S. des § 410[47]. Sehr zweifelhaft ist es aber, ob die von Beamten oder Hilfsstellen des

---

[44] So Bengs, JW 1937, 1612, mit weiteren Beispielen. Vgl. auch OLG Dresden, Recht 1938, Nr. 1302.

[45] So Bengs, JW 1937, 1613; RG 68, 233; RG, JW 1933, 337.

[46] So Kreuzer, S. 42 f., unter Berufung auf die Ergebnisse der Rechtsprechung zu den §§ 158, 163, 164 StGB.

[47] Ob die Behörde auf Grund einer Dienstpflicht handeln mußte, ist gleichgültig. Anders Kreuzer, S. 45, der nur „freiwilliges" Tätigwerden als Anzeige gelten läßt.

Finanzamts einlaufenden Meldungen über festgestellte oder vermutete Steuerverfehlungen ebenso anzusprechen sind. Die Beantwortung dieser Frage sehe ich in der räumlichen oder dienstlichen Distanz zwischen der erstattenden Stelle und dem Finanzamt der Untersuchung.

Nicht als Anzeige ist es zu werten, wenn die Veranlagungsabteilung des Finanzamts der Strafabteilung die Ermittlungsakten mit dem Ersuchen oder Anheimstellen übergibt, ein Strafverfahren gegen den Beschuldigten einzuleiten[48]. Hiergegen spricht schon die an kleineren Ämtern nicht seltene Personalunion zwischen Veranlagungsbeamten und Strafsachbearbeitern. Sollte aber doch ein Gang über den Korridor oder ein Telefongespräch im Dienstgebäude nötig sein, so kann dies nicht darüber hinwegtäuschen, daß es sich hier nicht um eine Anzeige, sondern um die Kenntniserlangung aus eigener Tätigkeit des Finanzamts handelt, die sich in der Einleitung eines Strafverfahrens zu äußern hat, will sie dem Steuersünder die Möglichkeit zu tätiger Reue abschneiden.

Dagegen halte ich die Steuerfahndungspersonen und Buch- und Betriebsprüfer für fähig, echte Anzeigen i. S. des § 410 zu erstatten, da sie Außenbeamte sind und eine Art polizeilicher Ermittlungstätigkeit ausüben[49].

Der Zweck der Strafanzeige verlangt es, daß diese entweder bei der Steuerbehörde oder bei einer der in der StPO[50] für zuständig erklärten Stellen, nämlich den Amtsgerichten, Staatsanwaltschaften und den Behörden und Beamten des Polizei- und Sicherheitsdienstes angebracht wird[51]. Eine Anzeige bei einer unzuständigen Stelle bringt den Steuertäter erst dann um die Möglichkeit, straffrei zu werden, wenn sie von dieser an die zuständige Behörde abgegeben und dort eingegangen ist[52]. Obwohl heute der Grundsatz der Behördeneinheit in den Vordergrund tritt, muß hier doch im Interesse einer geordneten Strafrechtspflege an dem Zuständigkeitserfordernis festgehalten werden.

b) Nichteinleitung einer Untersuchung.

aa) Allgemeine Begriffsbestimmung.

Das RG[53] hat im Anschluß an seine Rechtsprechung zu den §§ 158, 163 Abs. 2 StGB für den Fall des § 66 Abs. 3 des Preußischen Einkommensteuergesetzes von 1891 ausgesprochen, daß eine Untersuchung dann eingeleitet sei, wenn eine zur Strafverfolgung in abstracto zuständige Behörde zum Zweck der Strafverfolgung amtliche Schritte unternommen habe, gleichviel, ob und wann dem beteiligten Steuerpflichtigen hiervon Kenntnis gegeben werde. Erforderlich sei nicht nur,

---

[48] Crisolli, JW 1934, 2158, schießt, wenn er dies bejaht, in seinen sonst zutreffenden Ausführungen über das Ziel hinaus.

[49] So auch für den B. u. B.-Prüfer Bengs, JW 1937, 1613, für den Steuerfahndungsdienst Crisolli, JW 1934, 2158; RG, JW 1933, 337; RG Bd. 68, 233.

[50] § 156 StPO.

[51] So auch Kreuzer, S. 46; Lelewer, S. 81; vgl. RG 57, 133.

[52] Ebenso Buck-Lucas, S. 558; Lelewer, S. 81. Falsch wäre es, in diesem Zusammenhang § 189 zu erwähnen. Vgl. auch RG 57, 133.

[53] RG 32, 363.

daß die Behörde den Tatverdacht aktenkundig mache, sondern daß sie ihre Entschließung durch irgendeine in die äußere Erscheinung tretende Maßnahme betätige, die auf Feststellung der vermuteten strafbaren Handlung abziele[54].

Diese allgemeine Definition ist, mit Ausnahme der Zuständigkeitsfrage, auch im Rahmen des § 410 gültig und wird von dem RG bis in die jüngste Zeit hinein befolgt[55]. Da die RAbgO die Zuständigkeit für die Betreibung eines Steuerstrafverfahrens in den §§ 424, 425, 426, 428 genau festgelegt hat[56], kann nur die Einleitung der Untersuchung durch die in concreto zuständige Steuerbehörde oder Staatsanwaltschaft dem Steuersünder die Möglichkeit nehmen, sich durch Ausübung tätiger Reue Straffreiheit zu verschaffen[57].

bb) Zeitpunkt der Einleitung.

Über die Abgrenzung des Steuerermittlungs- vom Steuerstrafverfahren und den dadurch bestimmten Zeitpunkt der Einleitung der Untersuchung sei wörtlich die Entscheidung des dritten Senats des RG vom 25. 11. 1935[58] angeführt, der in vollem Umfange beizupflichten ist.

„Keineswegs liegt ohne weiteres in jeder auf die Aufklärung des Sachverhalts gerichteten Tätigkeit des Finanzamts die Einleitung der Untersuchung im Steuerstrafverfahren. Auch zur Vorbereitung der Veranlagung legt das Gesetz (Abschnitt ‚Ermittlung und Festsetzung der Steuer', Titel ‚Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren', §§ 204 ff.) dem Finanzamt die Pflicht zur Prüfung, nötigenfalls zur Vornahme von Ermittlungen auf. Zur Vorbereitung der Entscheidung über die Einleitung der Untersuchung im Steuerstrafverfahren hat das Gesetz im Abschnitt ‚Strafverfahren' durch § 440 vorgeschrieben, daß die Hilfsstellen und die Beamten der Finanzämter ‚die Steuerzuwiderhandlungen zu erforschen' und das Ergebnis ihrer Ermittlungen schriftlich dem Finanzamt zur Entscheidung zu unterbreiten haben, ‚ob wegen einer Steuerzuwiderhandlung einzuschreiten sei' (§ 441 Abs. 1 Satz 1). Hierbei hat das Finanzamt nicht nur die Tat-, sondern auch die Schuldfrage zu prüfen sowie Erwägungen nach der Richtung des § 477 Abs. 2 RAbgO (vgl. §§ 153, 154 StPO) anzustellen. Hieraus ergibt sich, daß die strafrechtliche Untersuchung nicht auf ein bloßes Gerücht oder eine reine Vermutung eingeleitet werden soll, sondern erst dann, wenn der ‚Verdacht' (§ 441 Abs. 1 Satz 2) gegeben ist. Wann dies der Fall ist, hängt von der pflichtmäßigen Beurteilung der Sachlage durch den Sachbearbeiter des Finanzamts ab. Die Rechte und Pflichten desselben zur weiteren Erforschung des Sachverhalts in strafrechtlicher Hinsicht sind dann in den §§ 441 Abs. 3 und 4, 442 f. RAbgO

[54] RG 46, 249.

[55] RG 56, 341; 68, 99; RG, JW 1936, 516.

[56] Der Grundsatz lautet: „Sachlich zuständig zur Untersuchung und Entscheidung ist das Finanzamt, dem die Verwaltung der beeinträchtigten oder gefährdeten Steuer übertragen ist" (§ 424 RAbgO).

[57] Nimmt eine sachlich unzuständige Stelle Untersuchungshandlungen vor, so wird regelmäßig eine Anzeige vorausgegangen sein. Dann ist die Bestimmung über die Einleitung der Untersuchung ohnehin unbeachtlich.

[58] RG, JW 1936, 516.

festgelegt. Mit der Überleitung des Steuerermittlungs- in das Steuerstrafverfahren ändert sich auch die rechtliche Stellung des Steuerschuldners. Seine Auskunftspflicht (§§ 170 f.) fällt fort; die Zwangsmittel des § 202 sind gegen ihn nicht mehr statthaft (§ 438 RAbgO). Mit Rücksicht auf diese rechtlichen Folgen der Einleitung der Untersuchung ist auch durch Abs. 2 des § 441 RAbgO vorgeschrieben, daß sie aktenkundig zu machen ist. Wenn auch dieser Umstand nicht rechtliche Voraussetzung der Untersuchungsabteilung ist (RG 68, 99, 105 im JW 1934, 1503), so ist er doch das vornehmste Beweisanzeichen dafür"[59].

II. Subjektiver Tatbestand.

1. Positive Tatbestandsmerkmale fehlen.

Wie die meisten andern geltenden Gesetzesbestimmungen über Versuchs- und Tatreue enthält auch § 410 kein geschriebenes positives Tatbestandsmerkmal auf der inneren Handlungsseite[1].

Aus der eingebürgerten Bezeichnung „tätige Reue" hat man bisweilen geschlossen, daß eine Berichtigungshandlung nur dann mit Straffreiheit belohnt werden könne, wenn sie aus Gewissensregungen über das begangene Steuerunrecht erfolgt sei[2]. Diese Schlußfolgerung ist unzutreffend[3] und rührt von einer einseitigen Deutung des Begriffs der Reue her. „Reue" im Sinne der Versuchs- und Tatreue will nicht als sittliche, sondern als egoistische Reue verstanden werden. Denn sie wird von utilitaristischen, nicht aber von ethischen Werturteilen über die begangene Tat gebildet[4].

§ 410 fordert auch nicht schlechthin Freiwilligkeit der Berichtigung[5]. Diese bildet nur insofern eine Voraussetzung der Straflosigkeit, als der Steuertäter zur Abgabe seiner berichtigenden oder ergänzenden Angaben nicht erst durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt worden sein darf[6]. Schon auf den ersten Blick kann man sagen, daß alle Berichtigungen, die durch den Druck unmittelbarer Gefahr der Entdeckung hervorgerufen worden sind, der Freiwilligkeit entbehren. Ob aber damit alle Fälle der Unfreiwilligkeit erfaßt sind, soll erst in den folgenden Abschnitten untersucht werden.

Ein Vergleich zwischen § 79 des Besitzsteuergesetzes vom 3. 7. 1913 und § 410 RAbgO[7] zeigt jedenfalls, daß es nicht gestattet ist, das Merkmal der Freiwilligkeit, das in § 410 keine Erwähnung gefunden hat, als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal in das Gesetz hineinzuinter-

---

[59] Crisolli, JW 1934, 1504, ist der Überzeugung, daß ein ohne förmliche Einleitung, d. h. ohne Aktenvermerk, durchgeführtes Untersuchungsverfahren nicht als Strafverfahren anzusehen sei. Die Inanspruchnahme der h. M. für seine Auffassung ist m. E. nicht richtig.

[1] Freiwilligkeit ordnen die §§ 49b Abs. 3, 82 Abs. 3 und 92 Abs. 3 StGB an.

[2] So z. B. die Vorinstanz in RG 61, 117.

[3] Allgemeine Meinung.

[4] Näheres bei Schoetensack, S. 436.

[5] Diese Feststellung muß de lege lata leider getroffen werden.

[6] Richtig RG 56, 385.

[7] Die Vorschrift des § 79 BesStG ist das Vorbild für die Schaffung des § 410 RAbgO gewesen.

pretieren[8]. § 79 BesStG enthält überhaupt keine Erfordernisse auf der inneren Handlungsseite, ganz davon zu schweigen, daß freiwilliges Handeln nicht vorgeschrieben ist. In bewußtem Gegensatz dazu bestimmt § 410 RAbgO, daß der Täter nicht durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung zu seinem Verhalten veranlaßt sein dürfe. Dies ist eine beträchtliche, aber auch die einzige Einschränkung gegenüber § 79 BesStG.

2. Negatives Tatbestandsmerkmal: Berichtigungsmotiv darf nicht eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung sein.

a) Allgemeines.

Von all den Fällen, in denen der Täter die Belohnung mit Straffreiheit nicht verdient, hat der Gesetzgeber den typischen Fall herausgegriffen und angeordnet, daß der Täter dann der Strafe verfallen bleibe, wenn das Motiv seines Wohlverhaltens die Erkenntnis einer unmittelbare Gefahr der Entdeckung sei. Nach dem Willen des Gesetzes kann jedoch m. E. die Entdeckungsgefahr nur dann zum Ausschluß der Straffreiheit führen, wenn sie den Willen des Täters zwangsläufig beeinflußt hat[9]. Nach meiner Ansicht will § 410 diese Beschränkung auf die Fälle unfreiwilliger Berichtigung dadurch zum Ausdruck bringen, daß er nur eine „unmittelbare" Gefahr der Entdeckung als Straffreiheit ausschließendes Handlungsmotiv gelten läßt.

Obgleich der subjektive Tatbestand dazu nötigt, haben es Schrifttum und Rechtsprechung bisher vermieden, die Beziehungen der Entdeckungsgefahr zum Vorgang der Motivation und Willensbildung zu untersuchen. Die herrschende Lehre mißt auch dem Irrtum des Täters über das Vorliegen einer Entdeckungsgefahr nicht die geringste Bedeutung bei. Sie verlangt für den subjektiven Tatbestand, daß nicht die Erkenntnis einer objektiv bestehenden unmittelbaren Gefahr der Entdeckung den Täter zu der Berichtigung bestimmt haben dürfe[10]. Auch das RG erfordert in mehreren Entscheidungen eine „äußere" Nötigung des Täters, soll die Gewährung von Straffreiheit ausgeschlossen sein[11].

---

[8] Kreuzer, S. 40, hat Unrecht. Der Passus „ohne durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung dazu veranlaßt zu sein" bildet kein Beispiel der Unfreiwilligkeit und ist daher auch nicht geeignet, die allgemeine Voraussetzung freiwilligen Handelns noch zu unterstreichen. Vielmehr soll damit erschöpfend gesagt sein, welche Anforderungen das Gesetz auf der subjektiven Seite an den Täter stellt.

[9] Für den Bereich des StGB ist anerkannt, daß noch nicht die allgemeine, nicht näher begründete Furcht vor Entdeckung oder vor Strafe, sondern erst die Angst vor den konkreten Folgen der entdeckten Straftat die Freiwilligkeit und damit die Straffreiheit ausschließt. Vgl. Frank, § 46 Anm. II Abs. 2; Kohlrausch, § 46 Anm. 4; Lobe, § 46 Anm. 3; Schwarz, § 46 Anm. 1, A, b; RG 37, 402; 47, 74. Die Entdeckungsgefahr braucht aber nicht immer Furcht im Täter wachzurufen. Die RAbgO meint wohl mehr den Fall, daß der Täter resigniert und glaubt, nicht mehr anders als berichtigen zu können.

[10] So vor allem KG, Recht 1927, Nr. 1085, ferner Becker, § 374 Anm. 2; Bengs, JW 1937, 1613; Cattien, § 374 III, 2; Crisolli, S. 334.

[11] RG 57, 315; 61, 118; RG, JW 1933, 337.

M. E. kann das objektive Bestehen einer Entdeckungsgefahr niemals ausschlaggebend sein. Nicht die sachlich bestehende, sondern die vorgestellte Gefahr, das durch äußere Eindrücke geformte Vorstellungsbild von der Gefahr motiviert die Handlungen des Täters[12].

Es nützt daher noch nicht viel, wenn man festgestellt hat, daß eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung[13] objektiv besteht. Vielmehr muß zunächst ergründet werden, ob der Täter das Vorliegen einer Entdeckungsgefahr überhaupt erkannt oder sich wenigstens eingebildet hat[14], und ferner, ob die Gefahr ihm unmittelbar erschienen ist, d. h. so drohend, daß ihm nach seiner Meinung nichts anderes als eine Berichtigung bei der Steuerbehörde übrig blieb.

Legt man die hier vorgetragene subjektive Auffassung zugrunde, so ist der in dem Wörtchen „unmittelbar" steckende Gefahrengrad endlich der willkürlichen Fixierung, an der die bisherige Rechtsprechung krankt, entzogen. Immer dann, wenn die Entdeckungsgefahr dem Täter so bedrohlich vorkommt, daß er glaubt, berichtigen zu müssen, erscheint sie ihm in einer Weise, die das Gesetz mit „unmittelbar" bezeichnet. Die Unfreiwilligkeit der durch eine Entdeckungsgefahr veranlaßten Berichtigung gibt also das Erkennungsmittel für die Unmittelbarkeit der den Täter bedrohenden Entdeckungsgefahr ab.

b) Beispiele.

Die Brauchbarkeit der subjektiven Theorie erweist sich in jenen Fällen, in denen der Täter erst auf eine Beanstandung, Rückfrage, Vorladung oder Erzwingungsstrafe hin falsche Angaben berichtigt oder unterlassene nachholt. Vom Standpunkt der objektiven Theorie läßt sich hier die Veranlassung durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung nur sehr willkürlich feststellen[15]. Ob der Gefahrengrad, den das Gesetz als unmittelbare Gefahr der Entdeckung bezeichnet, den Täter zu seiner Wiedergutmachungshandlung bestimmt hat, kann nur aus der Perspektive und dem Motivationsprozeß des Täters geschlossen werden. Sagte sich dieser: „Ich will berichtigen, selbst wenn ich nicht brauchte", und solche Fälle lassen sich bei den Feinheiten moderner Betriebswirtschaft selbst dann denken, wenn das Finanzamt schon argwöhnisch geworden ist, dann handelt er freiwillig und erwirbt Straffreiheit. Sagt er sich aber: „Ich muß berichtigen, selbst wenn ich nicht möchte", so handelt er unfreiwillig und bleibt strafbar.

[12] Daher schließt eine irrig vorgestellte unmittelbare Gefahr der Entdeckung unbedingt immer dann die Gewährung von Straffreiheit aus, wenn der Täter durch sie zu der Berichtigung veranlaßt wurde. Anders die h. M.

[13] Die Definition des KG, Recht 1927, Nr. 1085, lautet: „Unmittelbare Gefahr der Entdeckung ist die Gefahr, daß eine Strafverfolgungsbehörde baldigst Kenntnis von der Straftat erlangt." Auszusetzen ist hieran, daß in einem wesentlichen Punkt anstatt einer Begriffsbestimmung eine Tautologie gegeben ist.

[14] Insoweit anscheinend gl. M. Lelewer, S. 84 Anm. 39, und OLG Stuttgart, DRZ 1926, Nr. 1113.

[15] Vgl. die unbefriedigenden Ergebnisse der Entscheidungen RG 56, 385; 63, 305; RG, JW 1933, 337. Anders lediglich RG JW 1933, 2009, mit starken Anklängen an die subjektive Theorie: „Hiernach durfte das LG ... die berichtigenden Angaben ... nicht als freiwillige, sondern als durch jene Gefahr veranlaßte ansehen und demgemäß Straffreiheit nach § 410 verneinen."

Aber auch dann, wenn die Entdeckung dem Täter nicht durch das Finanzamt, sondern von dritter Seite droht, führt die subjektive Theorie zu einem gerechten Ergebnis.

Mehrere Schriftsteller halten z.B. dann eine Gefahr nicht für unmittelbar gegeben[16], wenn ein Dritter mit einer Anzeige bei der Steuerbehörde droht und der Bedrohte daraufhin seine früheren falschen Angaben berichtigt[17]. Nach der hier vertretenen Ansicht bewirkt eine Ernstlichkeit erweckende Bedrohung des Steuertäters mit Anzeige, die in diesem ein Gefühl des Zwanges aufkommen läßt, fraglos eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung. Wird der Täter durch die Bedrohung zur Aufdeckung seiner Verfehlungen veranlaßt, so sagt er sich: „Ich muß berichtigen, selbst wenn ich es nicht möchte." Damit hat er aber sein eigenes Urteil gesprochen.

C. Wirkung des § 410 Abs. 1 RAbgO.

Sind die Voraussetzungen tätiger Reue gemäß § 410 RAbgO erfüllt, so bleibt der Reuige straffrei. Er erlangt allerdings nur dann gänzlichen Straferlaß, wenn sämtliche Steuerverfehlungen in vollem Umfange aufgedeckt werden. Im übrigen verschafft er sich in dem Maße Straffreiheit, wie er falsche Angaben berichtigt, unvollständige ergänzt und unterlassene nachholt. Diese eigenartige teilweise Straffreierklärung, der etwas nüchtern Geschäftsmäßiges anhaftet, die aber im Hinblick auf die Berichtigung schwieriger Steuervorgänge geboten ist, folgt eindeutig aus der Gesetzesfassung[1]. Hat jemand 10 000 RM. Einkünfte verschwiegen und gibt er 8000 RM. nachträglich an, so beschränkt sich seine Strafbarkeit auf die noch nicht angegebenen 2000 RM.[2]

Inkorrekt ist es, zu sagen, die Straffreiheit reiche so weit, wie der strafbare Tatbestand durch die nachträglichen Angaben beseitigt werde[3]. Die Straftat und damit der strafbare Tatbestand bleiben dem ganzen Umfange nach bestehen, was sich gerade in dem Charakter der Straffreiheitsbestimmung als eines höchstpersönlichen Strafaufhebungsgrundes zeigt, der immer nur dem zugute kommt, der tätige Reue ausübt[4]. Mit der eben bemängelten Ausdrucksweise wird aber auf das Richtige hingewiesen, da nämlich keine Strafermäßigung für die gesamte Zuwiderhandlung eintritt, sondern die berichtigten Steuervorgänge aus der strafrechtlichen Beurteilung auszuscheiden haben[5].

---

[16] Becker, § 374 Anm. 2; Lelewer, S. 85.

[17] Lelewer, a. a. O., läßt dabei durchblicken, daß es ihm eigentlich an der Unmittelbarkeit der Entdeckung mangele. Der Fehler, daß die Entdeckung unmittelbar erfolgen müsse, begegnet häufiger und rührt von der Lesart „Gefahr unmittelbarer Entdeckung" her. Vgl. Bengs, JW 1937, 1613, der die unmittelbare Entdeckung der mittelbaren gegenüberstellt. Ferner Crisolli, S. 334.

[1] „Wer ... berichtigt, bleibt insoweit straffrei."

[2] Beispiel von Becker, § 374 Anm. 3.

[3] So Becker, § 374 Anm. 3; RG, RStBl. 1932, 419.

[4] Gleichgültig, ob Täter oder Teilnehmer. So die allgemeine Meinung.

[5] Ähnlich Bengs, JW 1937, 1614. Bedenklich RG, RStBl. 1932, 419.

Die Straffreiheit umfaßt die angedrohte Hauptstrafe (Geld- oder Freiheitsstrafe) und die Nebenstrafen (z. B. die steuerstrafrechtliche Einziehung gemäß §§ 414, 415[6]), nicht aber die sonstigen durch Steuergesetze angedrohten Nachteile[7].

Auch im Falle realkonkurrierender, idealkonkurrierender oder fortgesetzter Steuervergehen erstreckt sich die Straffreierklärung nur auf die jeweils offenbarten Einzeltatbestände bzw. innerhalb des Tatbestandes nur auf die offenbarten Tatsachen.

Man könnte nun zu der Schlußfolgerung geneigt sein, daß eine in einer Steuerhinterziehung steckende Ordnungswidrigkeit trotz der Berichtigung bestraft werden müsse, da § 413 (§ 377 a. F.) ja nicht dem Geltungsbereich des § 410 unterliege. Diese Auffassung wird mit Recht allgemein abgelehnt[8]. Hätte der Täter nicht berichtigt, dann wäre er auch nur wegen Steuerhinterziehung und nicht noch daneben wegen Ordnungswidrigkeit bestraft worden. Es kann nicht anders sein, wenn die Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung aus dem Gesichtspunkt der tätigen Reue weggefallen ist. Zudem wäre eine solche Entscheidung rechtspolitisch widersinnig, weil dem § 410 dadurch die Zugkraft weitgehend genommen würde[9].

D. Das Verhältnis zwischen § 410 Abs. 1 RAbgO und § 46 StGB.

I. Steuerstrafrecht und allgemeines Strafrecht.

Das Verhältnis zwischen Steuerstrafrecht und allgemeinem Strafrecht ist durch § 391 RAbgO folgendermaßen festgelegt worden:

„Das Strafgesetzbuch gilt, soweit die Steuergesetze nichts Abweichendes vorschreiben."

Somit bleibt das Strafgesetzbuch die große Basis des Steuerstrafrechts[1]. Nur soweit die Steuergesetze etwas Abweichendes vorschreiben, tritt das StGB außer Geltung. Es muß daher stets unterschieden werden, ob das Steuerstrafgesetz eine neue, im StGB nicht enthaltene oder ob es eine abweichende Regelung trifft. Nur im ersten Fall kann von einer subsidiären Geltung des Strafgesetzbuchs gesprochen werden. Im zweiten Fall dagegen steht das Steuerstrafgesetz zum StGB im Verhältnis eines Sondergesetzes zum Generalgesetz und schließt die Anwendbarkeit des StGB aus[2].

Das Verhältnis zwischen § 410 RAbgO und § 46 StGB bestimmt sich danach, welchen der beiden Fälle man für gegeben erachtet. Sieht

---

[6] So auch Becker, § 374 Anm. 1; Kreuzer, S. 51.

[7] RFH 6, 222 in JW 1922, 657.

[8] Cattien, § 374 IV; Hellwig, JW 1925, 914; Kreuzer, S. 51; RG 65, 30. A. M. RG, Recht 1926, Nr. 1853.

[9] Hierauf weist Hellwig, a. a. O., besonders hin.

[1] Römer, S. 6.

[2] Das Schrifttum äußert sich unklar. Cattien, § 355 II, spricht von einer beschränkten Geltung des StGB; Lelewer, S. 27, und Pünder, § 355 Anm. 19, sprechen von einer subsidiären Geltung. Kreuzer, S. 30, macht zwischen Subsidiarität und Spezialität keinen Unterschied.

man in § 410 eine neue typisch steuerstrafrechtliche und daher im StGB nicht enthaltene Regelung der tätigen Reue, die nur unter der Voraussetzung allgemeiner Weitergeltung des § 46 StGB geschaffen ist, so sind § 410 RAbgO und § 46 StGB unter primärer Geltung des § 410 RAbgO nebeneinander anwendbar. Hält man dagegen die Vorschrift des § 410 für eine erschöpfend gedachte andersartige und daher abweichende Regelung tätiger Reue, dann ist § 410 RAbgO eine Spezialbestimmung, die allein unter Ausschluß des § 46 StGB (zumindest der Ziffer 2 des § 46 StGB) Anwendung zu finden hat.

M. E. ist der zuerst entwickelten Ansicht der Vorzug zu geben. Denn die RAbgO will nur die tätige Reue im Reichssteuerstrafrecht auf eine besonders breite Grundlage stellen, ohne die im allgemeinen Strafgesetz für jeden Täter geschaffenen Vergünstigungen entziehen zu wollen. Das aber bedeutet, daß die Anwendbarkeit des § 46 StGB immer noch zu prüfen ist, wenn ein Steuersünder die Voraussetzungen tätiger Reue gemäß § 410 RAbgO nicht erfüllt hat. § 46 StGB bleibt also sekundär neben § 410 RAbgO anwendbar[3].

II. Der beendete Versuch.

Erst durch die eben getroffene Feststellung wird man gezwungen, die Voraussetzungen tätiger Reue gemäß § 410 RAbgO und gemäß § 46 StGB gegeneinander abzugrenzen.

Der Rücktritt vom Versuch gestaltet sich verschieden, je nachdem, in welchem Stadium der Ausführung der Täter zurücktritt[4]. Da § 410 Abs. 1 RAbgO eine eigene Tätigkeit, nämlich die Berichtigung falscher Angaben usw., verlangt, sei zunächst der Fall des beendeten Versuchs betrachtet und eine Gegenüberstellung von § 410 Abs. 1 RAbgO und § 46 Ziffer 2 StGB vorgenommen.

Während die Entdeckung der strafbaren Handlung eine tätige Reue nach § 46 Ziffer 2 StGB in jedem Falle unmöglich macht, schließt gemäß § 410 RAbgO eine Entdeckung, von welcher der Täter nichts weiß und die auch noch zu keiner Strafanzeige oder Untersuchung geführt hat, die Möglichkeit, sich durch Berichtigung Straffreiheit zu verschaffen, nicht aus[5]. Ferner begnügt sich § 410 RAbgO mit der bloßen Berichtigung und verlangt nicht, daß auf Grund der neuen Angaben nunmehr richtig veranlagt werde. Nach § 46 Ziffer 2 StGB muß dagegen der zur Vollendung des Vergehens gehörige Erfolg, d. i. die durch die falsche Steuererklärung verursachte Steuerverkürzung, wirklich abgewendet werden, d. h. die berichtigende Erklärung muß von der Steuerbehörde bei der Festsetzung in der Tat berücksichtigt werden[6]. Schließlich stellt § 410 RAbgO den Täter in allen Fällen des be-

[3] Gl. M. Becker, § 374 Anm. 7; Bengs, JW 1937, 1614; Groth, S. 41; Heinrich, § 374 Anm. 3; Moser, S. 236; Römer, S. 21. A. M. Cattien, § 374 Anm. II. Unklar Crisolli, S. 333; Kreuzer, S. 36; RG 59, 117.

[4] Vgl. oben Allgemeiner Teil, Abschnitt A, I.

[5] Bengs, JW 1937, 1613; Cattien, § 374 III, 2; Heinrich, § 374 Anm. 3; Pünder, § 374 Anm. 53.

[6] So folgerichtig Becker, § 374 Anm. 7. M. E. ist auch schon im Rahmen des § 46 StGB darauf Bedacht zu nehmen, daß es dem Täter ganz unmöglich ist, auf den inneren Behördenbetrieb Einfluß zu nehmen.

endeten untauglichen Versuchs günstiger als dieser bei Anwendung des § 46 Ziffer 2 StGB stehen würde. Denn nach der letztgenannten Vorschrift ist dem Täter tätige Reue überhaupt versagt, weil es begrifflich ausgeschlossen ist, einen Erfolg abzuwenden, dessen Eintritt von vornherein objektiv unmöglich war[7]. § 410 RAbgO stellt im Gegensatz dazu nur auf die Berichtigung als solche ab und ist auch anwendbar, wenn jemand eine falsche Steuererklärung berichtigt, die er über solche Vorgänge abgegeben hat, hinsichtlich derer gar keine Steuerpflicht bestanden hatte.

In den genannten drei Beziehungen wirkt die tätige Reue nach Steuerstrafrecht für den Versuchstäter günstiger als nach allgemeinem Strafrecht. Die sekundäre Anwendbarkeit des § 46 Ziffer 2 StGB wäre nun aber nur dann von praktischer Bedeutung, wenn sich die Tatbestände des § 410 RAbgO und des § 46 StGB in einer Weise überschneiden würden, daß selbst bei primärer Anwendung des § 410 RAbgO noch Anwendungsfälle des § 46 StGB übrig blieben.

Fälle, in welchen § 46 StGB den Täter besser stellt als § 410 RAbgO, scheinen auf den ersten Blick dann vorzuliegen, wenn der Täter zwar auf Grund einer unmittelbaren Gefahr der Entdeckung, aber noch vor erfolgter Entdeckung berichtigt[8]. Nach der herrschenden Meinung[9] erfordert aber § 46 Ziffer 2 StGB freiwillige Erfolgsabwendung. Daher hilft auch in dem eben geschilderten Falle § 46 dem Täter nicht, da eine durch unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßte Berichtigung stets unfreiwillig ist. M. E. lassen sich Beispiele der sekundären Anwendbarkeit des § 46 Ziffer 2 StGB nur bilden, wenn der Täter sich einer anderen Erfolgsabwendung als gerade der Berichtigung bedient[10].

III. Der unbeendete Versuch.

Die Ausführungen über das Verhältnis zwischen Steuerstrafrecht und allgemeinem Strafrecht endeten mit dem Ergebnis, daß § 410 RAbgO sich wie ein Schleier vor § 46 StGB spannt und stets vor diesem auf seine Anwendbarkeit zu prüfen ist.

Denkgesetzlich ist nun eine Anwendung des § 410 RAbgO überhaupt nur dann möglich, wenn bereits falsche Angaben usw. zu berichtigen sind. Im allgemeinen aber wird der Versuch dann nicht mehr unbeendet, sondern schon beendet sein, jedenfalls bei allen einaktigen Hinterziehungen, da sich bei diesen die gesamte Handlung in der Abgabe einer falschen Steuererklärung erschöpft[11]. Bei Hinter-

[7] Näheres bei Lobe, § 46 Anm. 5c.

[8] So Lucas in der Anm. zu OLG München, JW 1922, 105.

[9] So Lobe, § 46 Anm. 3, und vor allem das RG. A. M. Frank, § 46 Anm. III, 2.

[10] Vgl. Anm. 11 in diesem Abschnitt D.

[11] Das im Schrifttum (Cattien, § 374 Anm. II; Römer, S. 20) angeführte Beispiel eines unbeendeten Versuchs ist unzutreffend. Derjenige, der seinen zum Finanzamt geschickten Boten vor der Tür wieder abfängt und ihm die falsche Steuererklärung abverlangt, hat nicht einen unbeendeten, sondern einen beendeten Hinterziehungsversuch begangen. Mit der Aushändigung der falschen Steuererklärung an den Boten hatte er bereits alles zur Herbeiführung des Erfolges Erforderliche getan. Der Täter bleibt hier nicht gemäß § 46 Ziffer 1 StGB, sondern gemäß § 46 Ziffer 2 straflos. Vgl. auch Anm. 10 dieses Abschnitts.

ziehungen dieser Art gerät das Delikt sofort aus dem Stadium der Vorbereitung in den Zustand des beendeten Versuchs. Der einzige in der Rechtsprechung bisher behandelte unbeendete Hinterziehungsversuch betrifft die mehraktige Grunderwerbssteuerhinterziehung[12]. Ein Versuch liegt hier bereits in dem Abschluß eines notariellen Kaufvertrages mit zu niedriger Preisangabe und Anzeige davon an die Steuerbehörde[13]. Beendet ist dieser jedoch erst nach erfolgter Auflassung, da diese erst den Steueranspruch zum Entstehen bringt und vorher keine Verkürzung eintreten konnte (§§ 1, 4, 12, 20 GrunderwerbStG[14]).

Es zeigt sich also, daß der unbeendete Versuch einer Steuerhinterziehung überhaupt recht selten ist. Und selbst in diesen seltenen Fällen kommt § 410 RAbgO fast nie zur Anwendung, weil Straffreiheit schon beim bloßen freiwilligen Abstehen von weiteren Ausführungshandlungen eintritt (§ 46 Ziffer 1 StGB[15]), ohne daß für § 410 RAbgO Raum wäre, der ja eine durch den Täter entfaltete positive Tätigkeit voraussetzt[16].

Ist dem Täter aber z. B. im Falle unbeendeten Versuchs der Grunderwerbssteuerhinterziehung der freiwillige Rücktritt wegen vermeintlicher oder wirklicher Unausführbarkeit unmöglich, dann verschafft ihm eine Berichtigung bei der Steuerbehörde, die ja von dem Steuervorgang durch die Anzeige des Notars bereits Kenntnis hat, immer noch Straffreiheit, sofern er nicht durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung dazu veranlaßt wird[17]. An dieser Stelle zeigt sich die praktische Auswirkung dessen, daß § 410 RAbgO nicht freiwilliges Handeln schlechthin verlangt[18].

Abschließend ist zu sagen, daß § 410 als Versuchsreuebestimmung primär immer da Anwendung findet, wo eine Verschaffung von Straffreiheit durch Berichtigung falscher Angaben usw. überhaupt in Frage kommt. Entfällt die primäre Anwendbarkeit des § 410 RAbgO wie z. B. in fast allen Fällen des unbeendeten Versuchs, wo bloßes Nichtweiterhandeln genügt, dann schnellt § 46 StGB in seine alte Lage zurück und wird zur alleinigen Straffreiheitsnorm[19].

E. Die entsprechende Anwendung des § 410 Abs. 1 RAgbO.

§ 410 Abs. 1 umfaßt in der Steuerhinterziehung und Steuergefährdung die Masse aller Steuerzuwiderhandlungen und ist keine analogiefeindliche Ausnahmevorschrift[1]. Vielmehr ist § 410 Abs. 1 einer ent-

[12] RG 57, 314.

[13] RG 58, 56; 62, 364.

[14] RG 57, 314.

[15] Der Täter einer versuchten Grunderwerbsteuerhinterziehung, der die Auflassung nicht vollzieht, bleibt aus § 46 Ziffer 1 StGB straflos. Vgl. RG 57, 315.

[16] Viele Kommentatoren lehnen daher die Anwendbarkeit des § 410 auf den Fall des unbeendeten Versuchs schlankweg ab.

[17] Gl. M. Becker, § 374 A, 7; Crisolli, S. 332; RG 62, 364.

[18] Vgl. oben Besonderer Teil, Abschnitt B, II, 1.

[19] Ähnlich auch Bengs, JW 1937, 1614.

[1] So RFH 33, 1, in JW 1933, 1281; Bengs, JW 1937, 1611. A. M. Frank, § 46 Anm. IV.

sprechenden Anwendung auf solche rechtsähnlichen Tatbestände fähig, die später als die RAbgO geschaffen worden sind und daher in der Einzelaufzählung des § 410 Abs. 1 keine Berücksichtigung finden konnten. Praktisch ist diese Frage bei Verstößen gegen § 15 der II. Steueramnestieverordnung vom 19. 9. 1931 geworden[2]. Der Gesetzgeber hat die hierüber entbrannte Streitfrage zugunsten einer analogen Anwendung des § 410 entschieden[3]. Es bedarf also stets einer besonderen gesetzlichen Bestimmung, soll die Anwendung des § 410 auf nicht in der RAbgO geregelte Steuerzuwiderhandlungen ausgeschlossen werden[4 5].

F. Der Sonderfall des § 410 Abs. 2 RAbgO.

Auch der Absatz 2 des § 410 enthält eine Straffreiheitserklärung. Gemäß § 117 haben die Vertreter usw. weggefallener Steuerpflichtiger, die Erwerber steuerpflichtiger Betriebe, neue gesetzliche Vertreter, Betriebsleiter und Bevollmächtigte usw. dem Finanzamt binnen Monatsfrist Anzeige zu machen, wenn sie erkennen, daß der Pflichtige Steuererklärungen unrichtig, unvollständig oder überhaupt nicht abgegeben hat. Eine derartige Anzeige ist zwar nicht als Strafanzeige zu werten, da die Verpflichtung hierzu im zweiten Teil der RAbgO („Besteuerung") ausgesprochen und somit erkennbar ist, daß nur die Unterlagen für eine gerechte Besteuerung gesammelt werden sollen. Dennoch ist es die Pflicht der Finanzbehörden (§§ 440, 441), beim Verdacht einer Steuerzuwiderhandlung ein Steuerstrafverfahren einzuleiten. Jede gemäß § 117 erstattete Anzeige[1] würde also ein Strafverfahren in Gang setzen und zu einer Bestrafung des Schuldigen führen, wenn nicht das Gesetz, um einen Gewissenskonflikt des Anzeigepflichtigen zu vermeiden[2], in § 410 Abs. 2 einen Ausweg gefunden hätte. Hiernach werden diejenigen Personen, welche die im § 117 bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben haben, dieserhalb strafrechtlich nur verfolgt, wenn vor der rechtzeitigen[3] und ordnungsmäßigen Erstattung der im § 117 vorgeschriebenen Anzeige gegen sie Strafanzeige erstattet oder eine Untersuchung eingeleitet ist.

---

[2] Der RFH hat in Band 33, 1, die analoge Anwendung des § 410 auf Verstöße gegen § 15 der VO bejaht, das RG hat sie in Band 69, 95, verneint, jedoch nicht aus grundsätzlichen Bedenken gegen eine derartige Analogie.

[3] § 10 des VolksverratsG vom 12. 6. 1933, § 22 der dazu ergangenen DVO vom 28. 6. 1933.

[4] So Bengs, JW 1937, 1611.

[5] Eine analoge Anwendung des § 410 auf Devisenzuwiderhandlungen ist ausgeschlossen, da diese keine Steuerzuwiderhandlungen sind. Vgl. Pfundtner-Neubert, Anm. 9 zu § 42 des Devisengesetzes.

[1] Abgesehen natürlich von Anzeigen von Testamentsvollstreckern, Nachlaßpflegern.

[2] So auch Becker, § 374 Anm. 8; Hensel, S. 186.

[3] Eine im Wege tätiger Reue des Anzeigepflichtigen abgegebene Anzeige bringt also dem säumigen Erklärungspflichtigen keine Straffreiheit. Rechtzeitig kann nur binnen des vorgeschriebenen Monats bedeuten.

Diese Bestimmung hat mit tätiger Reue[4] schlechterdings nichts zu tun und wäre besser dem § 409 angegliedert worden, zu dem sie sachlich gehört[5]. Straffreiheit infolge tätiger Reue (§ 410 Abs. 1) ist die Belohnung für eine vom freibestimmten Willen geleitete Erfolgsabwendung oder Wiedergutmachung. Straffreiheit aus § 410 Abs. 2 ist der vom Staat aus einseitigen finanzpolitischen Motiven erklärte Verzicht auf Strafverfolgung. Im Widerstreit der Interessen — Bestrafung des Schuldigen einerseits, Begünstigung fiskalischer Interessen andererseits — hat das Interesse der Reichskasse obgesiegt.

Der Absatz 2 des § 410 hat weder etwas mit der tätigen Reue des nach § 117 Anzeigepflichtigen noch mit der des in § 117 säumigen Erklärungspflichtigen zu tun. Er bildet einen Sonderfall des Einbruchs fiskalischer Interessen in das Strafrechtsgefüge.

[4] § 410 Abs. 2 bildet nicht eine Erstreckung tätiger Reue zugunsten Dritter, wie Becker, a. a. O., annimmt. Wohl tritt zugunsten eines Dritten Straffreiheit ein, aber niemand übt tätige Reue aus.

[5] So auch Cattien, § 374 Anm. V.

Literaturverzeichnis.

1. Lehrbücher, Kommentare, Einzelschriften und größere Aufsätze.

Becker, Enno: Reichsabgabenordnung. 7. Aufl. 1930.

Bengs: Die sogen. „Tätige Reue" im Steuerstrafrecht (§ 410 RAbgO). JW 1937, 1610.

Binding: Lehrbuch des Gemeinen deutschen Strafrechts. Bes. Teil, Band I. Leipzig 1902.

Buck-Lucas: Kommentar zur Reichsabgabenordnung. Berlin 1920.

Bühler: Lehrbuch des Steuerrechts. Band I. Berlin 1927.

Buri, v.: Die Causalität und ihre strafrechtlichen Beziehungen. GS Bd. 37, Beilageheft.

Cattien: Reichssteuerstrafrecht und Reichssteuerstrafverfahren. 2. Aufl. Berlin 1929.

Crisolli: Lehrbuch des Steuerrechts. Teil I. Berlin 1933.

Dahm: Verbrechen und Tatbestand. Berlin 1935.

— Der Methodenstreit in der heutigen Strafrechtswissenschaft. ZStW Bd. 57, S. 225 f.

Denkschrift der Akademie für Deutsches Recht über die Grundzüge eines Allgemeinen Deutschen Strafrechts (zit. Akademiedenkschrift). Berlin 1934.

Droste: Die Strafbestimmungen des Pr. Einkommensteuergesetzes vom 24. 6. 1891, in: Verwaltungsarchiv, Bd. 8, S. 348 f.

Frank: Vollendung und Versuch, in: Vergleichende Darstellung des deutschen und ausländischen Strafrechts (VDA), Allgem. Teil, V. Band. Berlin 1908.

— Kommentar zum StGB. 18. Aufl. Tübingen 1931.

Fuisting-Strutz: Das Pr. Einkommensteuergesetz. Berlin 1916.

Gerland: Deutsches Reichsstrafrecht. 2. Aufl. Berlin-Leipzig 1932.

Goerner: Die tätige Reue nach dem geltenden Recht und den Entwürfen. Diss. Jena 1927.

Goetzeler: Die rationalen Grundlagen des Steuerstrafrechts. Stuttgart 1934.

Groth: Wegweiser durch das Steuerstrafrecht. Berlin 1926.

Gürtner: Das kommende deutsche Strafrecht, Bericht über die Arbeit der amtl. Strafrechtskommission (zit. Kommissionsbericht), 2. Aufl., 1935.

Heinrich: Handbuch des Steuerstrafrechts. Berlin 1923.

Hensel: Steuerrecht. 3. Aufl. Berlin 1933.

Hohmann: Rücktritt vom Versuch und tätige Reue. Diss. Tübingen 1931.

Juliusberger: Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren. Band I. Berlin 1921.

Knott: Die sogen. tätige Reue im RStGB und in der Reichstagsvorlage von 1927. Diss. Erlangen 1932.

Köhler: Deutsches Strafrecht. Allgem. Teil. Leipzig 1917.

Kohlrausch: Strafgesetzbuch. 32. Aufl. Berlin und Leipzig 1936.

Kreuzer: Über den Rücktritt vom Versuch nach dem Reichsstrafgesetzbuch (§ 46) und der Reichsabgabenordnung (§ 410). Diss. Erlangen 1935.

Lelewer: Steuerstrafrecht. Berlin 1925.

Liszt-Schmidt: Lehrbuch des deutschen Strafrechts. Allgem. Teil. 26. Aufl. 1932.

Lobe: Leipziger Kommentar zum StGB. 5. Aufl. Band I, Allgem. Teil. Berlin-Leipzig 1933.

Mayer, M. E.: Rechtsnormen und Kulturnormen, Strafrechtl. Abhandlungen, Heft 50, 1903.

— Der allgem. Teil des deutschen Strafrechts. Heidelberg 1923.

Meves: Die Grundsätze des RStGB über die tätige Reue. GS Bd. 24, S. 161 f.
Mezger: Strafrecht. 1931.
Moser: Die allgem. Lehren des Strafrechts mit besonderer Berücksichtigung der Zoll- und Verbrauchssteuergesetze. München 1925.
Oetker: Rechtsgüterschutz und Strafe. ZStW Bd. 17, S. 493 f.
— Strafe und Lohn. GS Bd. 70, S. 321 f.
Ortloff: Lüge, Fälschung, Betrug. Jena 1862.
Osenbrüggen: Abhandlungen aus dem Deutschen Strafrecht. 1. Bd. 1857.
Pünder: Strafrecht und Strafverfahren der Reichsabgabenordnung, in: Handbuch des Steuerrechts, von Boethke-Arlt, Köln 1926.
Pfundtner-Neubert: Das neue deutsche Reichsrecht. Ab 1933.
Römer: Reichssteuerstrafrecht und Reichssteuerstrafverfahren. Kassel 1927.
Schoetensack: Tätige Reue, in: Vergleichende Darstellung des deutschen und ausländischen Rechts (VDA), Allgem. Teil, II. Band, S. 435 ff.
Schröter: Handbuch des peinlichen Rechts. 1. Bd., 1. Hälfte. Leipzig 1818.
Schwarz: Kommentar zum StGB. 4. Aufl. München und Berlin 1936.
Spohr, Ludwig: Rücktritt und tätige Reue beim versuchten und vollendeten Verbrechen. Strafrechtl. Abhandlungen, Heft 215, 1926.
Spohr, Werner: Praxis des Steuerrechts. Berlin 1937.
Stilke: Die Freiwilligkeit des Rücktritts vom Versuch. Bonn 1928.

2. Zeitschriften und Entscheidungssammlungen.

DRZ . . . . Deutsche Richterzeitung.
DStBl. . . . Deutsches Steuerblatt.
DStZ . . . . Deutsche Steuerzeitung.
GS . . . . . Der Gerichtssaal.
JW . . . . . Juristische Wochenschrift.
KGJ . . . . Johows Jahrbücher der Entscheidungen des Kammergerichts.
Recht . . . . Das Recht.
RG . . . . . Entscheidungen des RG in Strafsachen.
RFH . . . . Entscheidungen des Reichsfinanzhofs.
RStBl. . . . Reichssteuerblatt.
StW . . . . Steuer und Wirtschaft.
ZStW . . . . Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft.

Im übrigen sind die gebräuchlichen Abkürzungen verwandt worden. Paragraphenzahlen ohne Gesetzesbezeichnung sind stets Paragraphen der Reichsabgabenordnung.

LEBENSLAUF.

Ich, Kurt Werner Susat, wurde am 19. April 1913 in Marienwerder (Westpr.) als Sohn des damaligen Bürgermeisters, jetzigen Oberregierungsrats Kurt Susat geboren. Nach dem Besuch des Humanistischen Gymnasiums bestand ich am 14. März 1931 die Reifeprüfung in Königsberg (Pr.). Vom 1. April 1931 bis zum 30. September 1933 war ich Lehrling in einem Hamburger Ex- und Importhaus. Danach erhielt ich eine Anstellung in einer Getreidegroßhandlung in Hamburg, die ich aber zum 30. April 1934 aufgab, um mich dem Studium der Rechte zuzuwenden. Ich studierte insgesamt 7 Semester, davon 4 in Hamburg, 1 in Freiburg i. Br. und 2 in Königsberg (Pr.). Am 11. Dezember 1937 legte ich die erste juristische Staatsprüfung vor dem Justizprüfungsamt in Königsberg (Pr.) ab. Am 25. Januar 1938 wurde ich vom Präsidenten des Hanseatischen Oberlandesgerichts zum Gerichtsreferendar ernannt. Seit dem 1. April 1938 befinde ich mich im juristischen Vorbereitungsdienst bei dem Amtsgericht Ratzeburg i. Lbg.

Herrn Professor Dr. Sieverts möchte ich an dieser Stelle meinen Dank für seine Unterstützung aussprechen.